

Des Répercussions Civiles des Innovations Fiscales

Thèse pour le Doctorat en Droit

(SCIENCES JURIDIQUES)

*présentée et soutenue devant la Faculté de Droit de Paris
le 15 Mars 1923, à 3 heures 1/2*

Par Jean ARMILHON

AVOCAT A LA COUR D'APPEL

JURY	{	Président : M. BARTIN,	{	Professeurs.
		Suffragant : M. HUGUENEY,		
		Suffragant : M. MOREL,		

PARIS

“ LES PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE ”

49, Boulevard Saint-Michel 49

—
1923

A la mémoire

de mon frère Pierre,

engagé volontaire à dix-sept ans,

tué à l'ennemi sous Verdun.



Des Répercussions Civiles des Innovations Fiscales

Thèse pour le Doctorat en Droit

(SCIENCES JURIDIQUES)

*présentée et soutenue devant la Faculté de Droit de Paris
le 15 Mars 1923, à 3 heures 1/2*

Par Jean ARMILHON

AVOCAT A LA COUR D'APPEL

JURY	{	Président : M. BARTIN,	{	Professeurs.
		Suffragant : M. HUGUENEY,		
		Suffragant : M. MOREL,		

PARIS

“ LES PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE ”

49, Boulevard Saint-Miche 49

1923

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



ERRATA ET ADDENDA

- Page 4, note 1, *lire* : Leroy Beaulieu, *Traité de la Science des Finances*, 8^e édition, 1^{er} vol. p.488.
- » 9, note 2, *au lieu de* : (S.05.1.535.1535) *lire* : (S.05.1.535).
- » 10, ligne 23 : par exemple le loyer d'habitation. *Nota adjecta* : Voir Leroy Beaulieu. *Traité de la Science des Finances*, 8^e édition 1^{er} vol. p. 467.
- 21, ligne 23, (Projet Thierry) *Nota adjecta* : J. O. Documents parlementaires. Session de 1917. Ch. Ann. n° 3452 p 852.
- 33, ligne 4, *au lieu de* par testament non authentique, *lire* par testament authentique.
- » 38, ligne 18, *Nota adjecta*. Dans le même ordre d'idées, nous devons signaler la proposition de M. Bokanowski tendant à la création du « carnet de coupons ». Admis par la commission des finances, en Février 1923, cette proposition est à l'heure actuelle (5 Mars) en discussion devant la Chambre des Députés.
- 60, ligne 21, Lorsqu'il y a déclaration, celle-ci est souvent incomplète. *Nota adjecta*. Voir le discours de M. Herriot à la Ch. des Députés. Séance du 23 Février 1923. Débats parlementaires page 826 : Un propriétaire jouissant de 150000 frs de revenus fonciers et possédant des valeurs de Bourse d'un revenu de 150000 frs déclare 50000 frs de revenu foncier et dissimule le revenu de ses valeurs mobilières. Il paie 2080 frs d'impôt annuel au lieu de 63080 frs. Un autre jouissant de 100000 frs de revenus fonciers devrait payer 9080 frs. Il ne paie en 1921 que 510 frs.
- 107, note 1, Voir aussi Molière : *Le Malade Imaginaire*. Acte I, scène 9.
- » 110, ligne dernière, *au lieu de* : tout pour la transmission, *lire* : tant pour la transmission.
- 187, ligne 24, *au lieu de* : en vertu de l'art. 791 du Code Civil, *lire* : en vertu de l'art. 792 du Code Civil.
- 217, note 1, Voir aussi Colin et Capitant, *Cours de droit civil*, 1^{er} volume, p. 526 et ss.
- » 225. ligne 28, *au lieu de* : Seuls pourraient l'en écarter, *lire* : Seule pourrait l'en écarter.
- 234, ligne 3 : qui rend les contre-lettres nulles et de nul effet. *Nota adjecta* Voir Trib. com. de la Seine 4 Déc. 1920 (*Rec. de l'Enreg.* Avril 1922, art. 7502) refusant toute restitution de la partie dissimulée du prix d'un fonds de commerce, bien que le paiement en fût prouvé par un règlement de comptes entre les parties.

THE HISTORY OF THE

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

Des répercussions civiles des innovations fiscales

INTRODUCTION

LA NOTION D'IMPÔT

ET LA NOTION DE FRAUDE FISCALE.

Les innovations fiscales sont toujours appelées à un retentissement sur l'activité du pays où elles sont mises en œuvre. Leur répercussion se traduit dans le domaine économique et y est immédiatement sensible. On a dès longtemps signalé l'influence des impôts indirects et celle de l'incidence des impôts directs sur le prix de la vie, sur les transactions à l'intérieur et à l'extérieur du pays. On s'est moins préoccupé des répercussions directes ou détournées que peut entraîner un changement dans la législation financière sur la pratique du droit civil.

Sans doute ces conséquences ne sont pas passées inaperçues. Dans les discussions parlementaires elles ont été évoquées sans grand résultat, quant aux votes. L'opinion ne s'en est point saisie car l'action en est lente. Si un déséquilibre économique résulte d'un texte législatif, l'effet en est aussitôt ressenti ; il n'en va pas ainsi des conséquences civiles des réformes. Pour se produire plus lentement et de façon insensible, elles peuvent avoir des

effets plus profonds et surtout plus durables que telles autres conséquences, aujourd'hui plus apparentes :

C'est pourquoi, que alors que d'autres branches des recettes publiques, agissant davantage sur les individus et par là sur le moment présent, suscitent un intérêt plus général et immédiat, nous nous occuperons seulement de l'impôt susceptible de conséquences sur la pratique du droit civil.

Il sera question dans le présent travail, non de l'impôt en général, mais seulement de celui qui atteint directement la vie privée des particuliers en touchant à leur fortune et à leur activité juridique, c'est-à-dire l'impôt direct annuel et les impôts de transmission.

I.

LE SYSTÈME DES IMPÔTS RÉELS.

Il sied d'abord de préciser brièvement la notion économique et financière de l'impôt ainsi entendu jusqu'en ces dernières années.

L'expression d'impôt réel s'emploie dans deux sens différents. Elle désigne, suivant les cas, l'impôt frappant la matière imposable sans tenir compte de son propriétaire, lequel est tenu de payer en tant que détenteur de la chose. Elle peut aussi désigner l'impôt grevant le contribuable lui-même en se servant pour apprécier ses ressources d'éléments objectifs, de signes extérieurs de la richesse, élevés aux rangs de présomptions légales.

Dans les deux cas, la taxation prend sa base dans des

éléments certains. Mais pour l'impôt réel, entendu selon le premier sens du terme, c'est la chose elle même, la *res*, qui fournit à la fois la matière et la mesure de l'impôt exigible. Dans le second cas, elle ne fournit qu'une base d'appréciation; la taxation s'établit sur cette base d'après un rapport fixé suivant certaines données d'expérience moyenne.

Du fait que l'assujetti n'est tenu dans le premier cas que *propter rem*, il résulte que l'impôt, ainsi entendu, est nécessairement proportionnel. Il en résulte aussi qu'il ne peut être question de fraude fiscale dans son établissement, fait selon des règles fixes sur des valeurs certaines.

Parmi les contributions directes, le type de cet impôt est l'impôt foncier tel qu'il fonctionnait jusqu'en 1917 comme impôt d'Etat et qui subsiste encore comme impôt communal et départemental.

La matière imposable est déterminée administrativement de manière approximative, selon des coefficients tendant à serrer au plus près la réalité de la valeur. La terre est imposée, d'après ce système, suivant la valeur locative de chaque parcelle en tenant compte de la différence des cultures et en usant de barèmes divers selon les pays. La parcelle cotée au cadastre paye un chiffre d'impôt déterminé dont sont tenus ses propriétaires successifs.

L'impôt sur la propriété bâtie est également un impôt réel mais fondé sur des présomptions légales, car ici, il est plus difficile de serrer d'aussi près la réalité : la valeur des bâtiments de même importance variant selon leur emplacement et selon leur état, il est impossible d'établir un système tenant compte de toutes ces diffé-

rences. Aussi s'est-on contenté de prendre pour base des présomptions comme celle que constituait le nombre des portes et fenêtres.

A côté de ces biens corporels, sources de revenu, se prêtant mieux que tous autres à l'assiette des contributions, existent d'autres facteurs de richesse que l'impôt ne peut ignorer. Nous voulons parler de l'activité économique des contribuables, de toutes les opérations lucratives auxquelles ils se livrent. Un impôt se percevra sur les établissements industriels et commerciaux et sur les professions non commerciales.

Notons ici que l'impôt des patentes, reposant sur l'idée d'une contribution directement imposée à l'activité économique, est une déviation du système de l'impôt réel. Il doit son origine à une circonstance historique, le rachat des jurandes et maîtrises et fut d'abord conçu comme une sorte de rançon réclamée aux commerçants pour leur affranchissement de charges pénibles (1).

La base d'imposition manque ici de la certitude que l'existence d'immeubles donnait aux précédentes. Il faut donc se fier aux présomptions légales que l'on fera varier du mieux que l'on pourra selon les données de l'expérience pour faire porter l'impôt sur chaque profession d'après les bénéfices probables qu'elle doit donner selon son objet, le lieu où elle s'exerce et l'importance de l'établissement. Ce dernier point est important. Fidèle au principe de la réalité de l'impôt, le législateur n'a pas considéré le contribuable et les bénéfices qu'il retire de son activité. C'est l'établissement qui est taxé, sur lequel

(1) Leroy-Beaulieu, *Traité de la Science des Finances*, 8^e édition 1^{er} vol.

porte la patente, qu'il soit magasin, usine, étude d'officier ministériel ou cabinet d'avocat. Est patenté le contribuable qui possède un semblable établissement et qui est par là tenu de l'impôt.

La classification des industries et des barèmes à leur appliquer, œuvre complexe, se fit d'après les résultats de l'expérience, par une différenciation progressive aussi poussée que la pratique le permettait. Les établissements de même catégorie sont, au même lieu soumis à l'impôt selon leur importance. Ici les éléments d'appréciation étaient fort difficiles à découvrir. On a dû se contenter de la présomption fournie par le loyer des lieux où s'exerce l'activité passible de l'impôt. C'était se contenter d'une approximation beaucoup plus lointaine que celles déjà rencontrées.

A ces impôts vient s'adjoindre un *impôt personnel*, mais conçu comme un accessoire, comme un *impôt de rectification*.

Les patentes et les impôts immobiliers eussent laissé hors de l'atteinte du fisc des catégories de revenus qu'on ne pouvait sans injustice en exempter. A côté des propriétaires et des patentés, il convenait de faire contribuer ceux qui n'exerçaient aucune profession soumise aux patentes. Il fallait aussi corriger l'arbitraire de ce dernier impôt en atteignant la richesse là où elle se manifestait. Cet impôt, conçu comme un complément, est par conséquent de faible quotité. Il faut tenir compte de ce qu'il porte en partie sur des contribuables déjà assujettis par ailleurs.

Ici les éléments de classification manquent. On en est réduit à établir un rapport entre les ressources présu-

mées du contribuable et la valeur locative du logement qu'il occupe.

L'impôt ainsi conçu et assis se présente comme un ensemble fort cohérent. La préoccupation d'atteindre les choses et non les personnes lui donnait un caractère de certitude d'où résultait l'égalité de la matière imposable devant le fisc et l'impossibilité pour le contribuable de se soustraire à l'établissement de l'impôt. Le système ne laisse aucune place à la fraude fiscale. L'impossibilité de se dérober aux charges ainsi définies permet d'établir des prévisions de recettes exactes sans avoir de moins-values à redouter.

L'impôt de transmission.

Nous sommes ici en présence d'un impôt très différent des précédents. Il n'est pas périodique et, s'il porte sur la richesse, il l'atteint au moment où elle se transmet. Il ne saurait s'agir d'un prélèvement sur le capital comme tel, d'un impôt sur le capitaliste qui s'enrichit ou dont une acquisition faite à titre onéreux révèle la richesse. C'est seulement une rémunération de la protection donnée par la puissance publique à la mutation qui s'opère et qu'elle s'oblige à faire reconnaître au cas d'un litige éventuel ; rémunération d'un service possible, tout au moins d'une protection qui suffit généralement à écarter toute contestation.

L'impôt est donc ici encore réel et de caractère proportionnel. Il se base, toutes les fois qu'il est possible, sur des signes extérieurs faisant présumer la valeur des biens transmis. C'est ainsi que l'on utilise pour les immeubles la multiplication de leur valeur locative par un coeffi-

cient déterminé d'avance et différent selon qu'il s'agit d'immeubles bâtis ou non.

Cependant toutes les transmissions ne se prêtent pas de la même façon à la perception des droits ; d'où la distinction entre les actes juridiques opérant une mutation apparente et facile à connaître, et les actes dont l'effet reste occulte jusqu'à ce qu'une contestation le fasse apparaître. Les premiers sont soumis aux droits du seul fait de la mutation par enregistrement dans un délai déterminé. Les autres n'en sont passibles que lorsqu'une contestation les révèle, lorsque la protection de la puissance publique est invoquée à l'effet de les faire respecter.

Pour les premiers, le fisc est fondé à se baser sur tout ce qui fait apparaître la mutation, d'où la théorie, de la propriété apparente dont use le droit fiscal. Ne pouvant sonder les intentions des parties et le secret de leurs opérations, le fisc admet qu'il y a transmission dès lors que l'attitude des parties la fait présumer.

Ainsi que le fait remarquer M. Wahl, il ne faut pas admettre de manière absolue que le changement dans l'état apparent de la propriété soit assimilé par la loi fiscale à une mutation de propriété, mais la régie a droit de percevoir l'impôt lorsqu'il se produit un phénomène juridique qui, au premier aspect, se présente comme une mutation. La mutation apparente n'est pas traitée comme une mutation effective car les présomptions de l'Enregistrement peuvent être combattues par la preuve contraire, mais « la régie peut se prévaloir, soit des déclarations des parties affirmant, dans un acte soumis à l'enregistrement, une mutation de propriété, soit, jusqu'à preuve

contraire, des présomptions de mutation effective » (1).

Si, pour tels biens déterminés, les signes extérieurs ou les présomptions légales suffisent à asseoir l'impôt, nous voyons parfois imposer au contribuable l'obligation de faire une déclaration. C'est en ce qui concerne les mutations mobilières à titre gratuit passibles de droits dès qu'elles s'accomplissent.

Rien ne révèle au public la consistance de semblables mutations. Les successions et les donations immobilières ne peuvent échapper au fisc, mais, dès qu'il s'agit de meubles, la déclaration du contribuable est la base essentielle de l'impôt.

L'impôt de transmission suppose toujours l'obligation pour l'assujetti de déclarer l'acte juridique passible de droits. Nous voyons apparaître ici la notion de fraude fiscale dans l'établissement de l'impôt, fraude que le contribuable peut commettre en se soustrayant à la déclaration à lui imposée.

Les caractères de cette fraude sont très particuliers. On ne tient pas compte pour l'apprécier de la bonne foi du contribuable. Le simple fait de l'omission suffit à motiver la sanction.

Celle-ci n'est jamais que d'une amende. Elle est prononcée par l'Administration sur simple constatation de l'omission. Les tribunaux n'en connaissent que sur réclamation. Elle se ramène ainsi à la notion de dommages-intérêts à forfait, autant qu'à celle de pénalité. Le taux en est fixé d'après le droit exigible et, en règle générale, l'amende est du droit en sus.

Sans doute, dans l'application de la peine, on diffé-

(1) M. Wahl, *Traité de Droit fiscal*, 1902, t. 1, § 269, p. 257.

rencie la dissimulation de la simple insuffisance, mais, dans les deux cas, l'amende seule peut être prononcée. Si elle est une peine infligée à raison d'un fait délictueux, son calcul d'après le chiffre des droits fraudés, la faculté laissée à l'administration de la prononcer ou d'en faire remise en font plutôt une peine privée qu'une pénalité proprement dite. Nous voyons là une application de la notion d'amende fiscale semblable à celle admise en d'autres matières : douanes et impôts indirects. L'amende est de caractère mixte, tout à la fois peine et réparation civile ⁽¹⁾.

C'est là une notion dont on ne saurait s'exagérer l'importance. L'idée qu'il y a en ces pénalités autre chose qu'une peine proprement dite conduit à de nombreuses conséquences en jurisprudence. L'on admet que les amendes doivent être régies par la loi en vigueur au moment où l'infraction a été commise, même si cette loi a été modifiée avant la poursuite dans le sens d'une atténuation de la pénalité ; que la règle de non cumul des peines posée par l'art. 365 du Code d'Instruction criminelle ne leur est pas applicable, non plus que la loi du 26 mars 1891 permettant d'accorder le sursis à l'exécution de la peine ⁽²⁾.

(1) Cass. 14 juill. 1814. « Si dans certains cas, déterminés par des lois spéciales et positives, les amendes sont considérées comme des réparations civiles » (ap. Merlin, *Rep. universel et raisonné de jurisprudence*, XXV, art. Responsabilité civile des délits, 1814) Aubry et Rau, 447, note 40 et Béguin th. Paris 1920. Cass. Ch. réunies (Douanes) 13 mars 1844. S. 44.1.366, Civ. (Douanes) 30 nov. 1869. S. 70.1.115. Cass. Civ. 17 févr. 1898. Pand. Franc. 98.1.300 (Contributions indirectes). « Attendu que le droit de transiger reconnu au profit de l'administration imprime à ces pénalités un caractère d'amende et de réparation civile ». Cass. crim. 22 déc. 1892. D. 93.1.157 (Douanes) Chambéry, 21 nov. 1895. D. 96.2.510 (Douanes).

(2) Cass. 9 nov. 1888 (S. 89.1.351) 4 juin 1896 (S. 96.1.428) 13 juill. 1905 (S. 05.1.535.1535) 1^{er} mars 1907 (S. 09.1.113, note de M. Le Poittevin.) 11 avril 1907 (S. 09.1.113, note de M. Roux) 8 févr. 1910 (S. 10.1.169).

L'ensemble du système répondait pleinement aux règles qui, d'après Adam Smith, caractérisent le meilleur impôt : proportionnalité, certitude, commodité, perception rapide et peu coûteuse. C'est à ces résultats que l'on avait tendu, aussi bien pour l'impôt direct que pour l'impôt de transmission,

L'Assemblée Constituante posa les principes sur lesquels reposait le système en cherchant à éviter tout arbitraire et toute inquisition. L'Ancien Régime avait si peu respecté la liberté privée que l'on cherchait à l'assurer partout. Aussi évita-t-on toute intrusion dans les affaires des particuliers. Abandonnant les impôts de caractère vexatoire, on fit porter les recettes sur les douanes, sur les droits de transmission et surtout sur les impôts directs. Les signes extérieurs ne fournissent pas de bases certaines pour l'évaluation des biens, mais on préféra ne pas laisser l'administration s'ingérer dans les affaires des familles ou des individus. On proscrivait ainsi toute déclaration du contribuable, celle-ci entraînant le contrôle du fisc. C'est ce souci d'éviter toute discussion entre l'administration et le contribuable qui fit élever au rang de présomptions légales certains signes extérieurs bien déterminés, par exemple le loyer d'habitation.

II

LE SYSTÈME DE L'IMPOT PERSONNEL

Le système dont nous venons de faire l'exposé a été complètement abandonné dans ces dernières années. Cette transformation de notre régime fiscal s'est opérée

par la substitution de l'impôt personnel à l'impôt réel, dans les deux sens que nous avons précédemment définis.

Cet impôt personnel n'est plus conçu comme un impôt complémentaire. Il s'est abstrait de l'élément réel qui en marquait les bases d'établissement. Les traits caractéristiques de l'impôt personnel ainsi dégagé sont les suivants : l'évaluation directe ; la tendance à la progressivité ; la notion nouvelle de la fraude fiscale ; les procédés préventifs de la fraude.

Reprenons successivement ces quatre éléments.

1° A l'évaluation par voie de présomptions basées sur les signes extérieurs de la richesse se substitue l'évaluation directe. Deux procédés peuvent être envisagés : la déclaration du contribuable ou la taxation d'office par l'Administration.

Le premier procédé serait tout à fait inefficace s'il ne s'appuyait sur un contrôle de la déclaration. Lorsque celle-ci paraît insuffisante, l'Administration peut imposer au contribuable d'apporter ses justifications. Dans l'emploi de la taxation d'office, il est également admis que le redevable peut faire contre l'Administration la preuve qu'il est surtaxé. Les deux procédés se rapprochent donc en pratique, l'un comme l'autre entraînant un débat contradictoire entre le redevable et l'Administration. La différence réside en ce que la preuve est à la charge de celui qui conteste le premier élément de la taxation : Administration dans le premier cas, contribuable dans le second.

2° L'impôt personnel considère, non les biens, mais la personne. Il frappe la richesse en son possesseur. Au lieu d'envisager le patrimoine de celui-ci en ses éléments, il

le frappe dans son ensemble. Que cet ensemble paraisse élevé et il y aura tendance à faire peser sur le contribuable fortuné une part d'impôt plus élevée proportionnellement que celle incombant aux moins favorisés. Alors que l'impôt frappant les biens était nécessairement proportionnel, l'impôt personnel tendra naturellement à la progressivité.

Au début, l'on se propose seulement de compenser ainsi la charge d'impôts non proportionnels comme le sont les contributions indirectes qui pèsent davantage sur les petits revenus. Mais le fait même de s'écarter de la proportionnalité pour des raisons de justice sociale supérieure, le désir d'équilibrer les charges, amène au désir d'équilibrer par le même moyen les situations sociales. Après avoir cherché à compenser équitablement la faiblesse de certains impôts sur le contribuable riche, on en arrive à le surcharger socialement.

La progressivité de l'impôt donne aussi un moyen commode d'équilibrer les budgets.

Une augmentation du nombre des paliers qu'elle comporte, un relèvement des droits portant surtout sur les grosses fortunes sont pour la majorité une bien forte tentation, car on peut faire payer ainsi par un petit nombre de contribuables la plus grosse part des dépenses publiques. La progressivité, dès qu'elle s'est établie, tend toujours à être plus lourde et plus rapide. L'envie suscitée par les grosses fortunes, par les gros héritages ajoute à ces tendances et l'impôt en arrive ainsi à se présenter comme un moyen de nivellement social.

3° La notion de fraude fiscale, telle que nous l'avons précédemment aperçue se déforme : la fraude ne se pro-

duit plus seulement dans les procédés de perception de l'impôt, mais dans les procédés de son établissement. Là où la déclaration est à la base de l'imposition, le contribuable fraudeur tendra à déclarer le moins possible, à se soustraire autant qu'il le pourra au contrôle fiscal. Ce faisant, il s'agira pour lui, non plus d'une omission, mais d'une dissimulation. Celle-ci, en raison de l'affirmation de sincérité que suppose le système, le constituera de mauvaise foi. C'est ce caractère psychologique que visera la sanction de la fraude. Il ne saurait plus être question d'une réparation civile. Nous arrivons à la sanction pénale proprement dite.

4° Du fait que l'impôt ainsi établi repose sur la bonne foi du contribuable et sur le contrôle rigoureux des déclarations résulte la nécessité d'un système de mesures préventives de la fraude.

L'aggravation des sanctions peut intimider les fraudeurs; mais elle ne servirait à rien si les chances d'être découverts leur apparaissaient comme négligeables. Le contrôle administratif tend donc à être de plus en plus rigoureux.

C'est ainsi que l'on arrive à ce qu'avait écarté le système ancien. De la mise permanente en rapport du contribuable et de l'agent du fisc naît l'intrusion de celui-ci dans les affaires des particuliers, la recherche de renseignements précis et non plus de présomptions, d'où l'investigation fiscale et ses procédés inquisitoriaux.

L'ŒUVRE RÉCENTE DU LÉGISLATEUR FISCAL.

Cette transformation de notre système fiscal a commencé dans le domaine des impôts de transmission où le pre-

mier élément de l'impôt personnel, la déclaration, était nécessairement réalisé. C'est là que le principe de la progressivité s'est introduit tout d'abord avec la loi du 25 février 1901.

Les droits d'enregistrement, par la facilité de leur perception, ont toujours paru une excellente matière imposable, à laquelle on a eu largement recours dans les périodes de crise. Parmi ces droits, ceux atteignant les successions, perçus lors d'un enrichissement d'un contribuable sans compensation étaient tous désignés pour subir les surcharges fiscales. Portant sur la transmission d'un patrimoine entier, ils se prêtaient également à l'application du principe de l'impôt progressif. Stuart Mill, adversaire de ce principe, l'admettait exceptionnellement en cette matière. De tout temps on a différencié les tarifs des droits suivant le lien de parenté plus ou moins étroit entre le défunt et ses héritiers. Il y avait là un certain élément de personnalité.

Toutefois cela s'expliquait assez bien par la probabilité de plus en plus grande, au fur et à mesure que le lien de parenté était moins fort, de litiges et de contestations sur la validité de la transmission.

La loi du 25 février 1901 portait adoption de certaines mesures préventives de la fraude. Pourtant, à l'apparition du principe nouveau, les deux premiers éléments, déclaration et progressivité, étaient seuls réalisés. On ne touchait pas encore à la notion de fraude fiscale et c'est à peine si l'on prenait quelques mesures préventives, amorce d'un ensemble qui n'a depuis lors cessé de se développer.

Ce que nous venons de dire des mesures préventives

peut l'être de tout le système de l'impôt personnel. Son introduction dans nos lois a entraîné une série ininterrompue de mesures législatives qui ont substitué complètement un principe à l'autre. Il suffit d'énumérer les lois qui ont abouti à ce résultat pour voir combien le mouvement a été continu.

La progression établie en 1901 est complétée, dès l'année suivante, par l'adoption de nouveaux paliers (L. du 30 mars 1902, art. 10). Des mesures préventives visant la fraude par le procédé des comptes joints et créant de nouveaux moyens de contrôle sont adoptées par les lois du 31 mars 1903 (art. 6 et 7) et celle du 30 décembre 1903 (art. 3). La série des mesures législatives se précipite à partir de 1910 : coup sur coup la loi du 8 avril 1910 élève les tarifs des droits de succession, celle du 27 février 1912 (art. 4 à 12) vise les fraudes fiscales, celles du 29 mars 1914 taxe les valeurs mobilières étrangères, celle du 15 juillet 1914 établit l'impôt global sur le revenu⁽¹⁾.

Depuis la guerre la série de ces lois s'est singulièrement accrue sous la pression des besoins financiers : lois du 30 décembre 1916, du 31 juillet 1917 instituant les impôts cédulaires⁽²⁾, du 31 décembre 1917 augmentant les droits de mutation, du 18 avril 1918 sur les fraudes fiscales, du 27 mai 1918 sur la déclaration estimative⁽³⁾, du 29 juin 1918, celle enfin du 25 juin 1920, la plus importante, déjà retouchée par celles du 31 juillet 1920 et du 31 décembre 1921.

L'impôt personnel s'est substitué à l'impôt réel dans

(1) Entrée en vigueur au 1^{er} janvier 1916.

(2) Entrée en vigueur au 1^{er} janvier 1918.

(3) Rendue rétroactive au 31 décembre 1917.

les contributions directes de 1914 à 1917. L'ancien système a cependant été maintenu provisoirement en ce qui concerne les impôts communaux et départementaux. Sous cette exception, notre système d'impôts, complètement transformé, appartient aujourd'hui tout entier à ce type nouveau. Bien que formé fragmentairement, il se présente comme un ensemble répondant à des conceptions déterminées. Ce sont ces conceptions que nous allons maintenant essayer de dégager de la législation chaotique dont nous avons noté les étapes.

I.

L'évaluation directe. — La déclaration du contribuable est aujourd'hui partout substituée à l'évaluation par présomptions. En dehors des mutations par décès elle est en usage en matière d'impôt direct annuel, soit pour l'impôt global (L. du 15 juillet 1914), soit pour les impôts cédulaires (Loi du 31 juillet 1917). Enfin la loi du 27 mai 1918 a substitué au forfait basé sur la valeur locative la déclaration estimative de l'assujetti pour l'évaluation des immeubles transmis par succession, donation ou échange. Le contrôle administratif n'est pas identique dans ces divers cas.

En matière d'impôt annuel, la déclaration, rendue obligatoire par la loi du 30 décembre 1916 doit être détaillée. Le contrôleur n'a pas à tenir pour exacte la déclaration souscrite. Il peut demander des explications et des justifications ; faute au contribuable d'en fournir, il peut procéder à la taxation d'office. Au cas seulement où le désaccord persiste malgré les justifications four-

nies, l'on procède par la voie contentieuse, la charge de la preuve incombant alors à l'Administration. Le litige est porté devant la juridiction administrative, compétente en matière d'impôts directs.

Pour les droits de transmission, les déclarations sont faites à l'Enregistrement. Il faut distinguer celles qui ont pour objet la transmission d'un ensemble de biens (mutations par décès) et celles qui ont trait à la transmission d'un bien particulier. Dans les deux cas on met en œuvre la procédure spéciale aux affaires d'Enregistrement devant les tribunaux civils ; mais, dans le premier, l'Administration peut user de tous les modes de preuve dont elle dispose normalement pour établir l'insuffisance ; dans le second elle est tenue de procéder par voie d'expertise dans des conditions particulièrement strictes.

II.

Notion nouvelle de la fraude fiscale. — De ce qui précède : obligation d'une déclaration et contrôle de celle-ci, il ressort que la notion de fraude s'est complètement transformée. Le contribuable, astreint à une déclaration doit la faire sincère. S'il trompe le fisc, il est en faute. Cette faute ne peut être un délit d'omission. Il y a là un dol actif, une tentative d'induire en erreur l'agent de l'Administration. La déclaration, même soumise à vérification, restant la base de la perception, il était naturel de songer à sanctionner énergiquement toute tentative des redevables pour échapper à l'impôt. La fraude dans la déclaration, supposant un fait volontaire de l'intéressé, légitime ces moyens de répression.

C'est ainsi que l'on en est arrivé à voir dans la fraude fiscale un délit au sens pénal du mot, devant être puni de peines véritables, différant complètement par leur caractère de l'amende fiscale telle que nous la définissions au chapitre précédent. Les conséquences tirées par la jurisprudence de l'idée que les peines fiscales étaient dans une certaine mesure des réparations civiles ne sauraient être étendues aux pénalités correctionnelles établies aujourd'hui. Mais, là où les pénalités anciennes, aggravées ou non, subsistent à côté des sanctions nouvelles, elles conservent leur caractère indépendamment du changement de conception opéré dans la façon d'envisager l'acte qui les provoque.

Les conséquences de cette conception ne sont pas apparues tout d'un coup : nous les voyons se développer sous nos yeux et chaque loi fiscale tend à renforcer les pénalités comminées en la matière. La notion nouvelle de la fraude fiscale, si elle ressort très clairement de l'ensemble de l'œuvre législative de ces dernières années, ne semble pas avoir été analysée et précisée, soit au cours des travaux préparatoires des lois fiscales, soit par les publicistes qui ont préconisé l'impôt personnel. Le système répressif nouveau s'est formé fragmentairement selon le hasard des nécessités du moment ; l'on ne peut discerner un plan d'ensemble dans son élaboration. Cependant au fur et à mesure que se transforme le caractère des pénalités, on voit se dégager l'idée que la fraude est assimilable à un délit de droit commun. Certains ont même affirmé : c'est un vol⁽¹⁾, bien que ce

(1) Par exemple M. Milliès-Lacroix : « Les fraudeurs sont des voleurs ». Séance du Sénat du 30 juin 1914, J. O. Déb. Parl. sess. ord. 1914, p. 931.

soit peu exact, les éléments constitutifs au point de vue juridique du délit de vol, tel qu'il est défini par l'art 379 du Code pénal, ne pouvant être réunis en l'occurrence. Cette formule fut-elle oratoire, il n'en reste pas moins qu'elle exprime l'idée du caractère nettement délictueux que l'on attribue aujourd'hui à la fraude fiscale.

Le caractère des sanctions nouvelles, pénalités proprement dites, fait qu'elle ne peuvent être prononcées ni remises par l'Administration. Celle-ci ne peut que déférer l'inculpé au tribunal correctionnel. La pénalité n'est plus un forfait basé sur le chiffre des droits soustraits à l'Etat : ou plutôt, aux pénalités fiscales, d'autres viennent s'ajouter. Les peines ainsi prononcées doivent figurer au casier judiciaire et compter pour la récidive. Elles sont personnelles et consistent en amendes pour lesquelles la contrainte par corps est applicable et même en peines de prison. Avec le développement du système de la déclaration, ces peines tendent à s'aggraver et à se généraliser.

C'est à la veille de la guerre qu'apparaissent pour la première fois les sanctions correctionnelles. La loi du 29 mars 1914, premier jalon de l'impôt sur le revenu, sanctionnait en son article 38 le défaut de déclaration par les intermédiaires agissant à l'étranger des valeurs étrangères sujettes à l'impôt : outre les quintuples droits, cet article prévoyait une amende de 100 à 10.000 francs et six mois à un an de prison ; en cas de récidive 10.000 à 25.000 francs d'amende et un à deux ans de prison.

Cette loi créait une exception dans notre système de pénalités fiscales. Elle n'allait pas tarder à prendre sa place dans un ensemble.

Les propositions en vue d'admettre le serment parmi les preuves recevables en matière d'Enregistrement fournirent l'occasion de généraliser les peines correctionnelles. L'Administration ne pouvant transiger dans les instances d'Enregistrement, il ne pouvait être question de donner au serment le caractère décisoire qu'il a dans le Code Civil. Aussi le législateur de Frimaire, et après lui celui de 1871 avaient-ils refusé de l'admettre comme incompatible avec les formes spéciales de cette procédure. De nouvelles tentatives avaient échoué en 1895 et en 1901.

Cependant, c'était à l'admission du serment que M. Caillaux demandait dans son projet de budget pour 1909 les millions nécessaires pour combler le déficit. L'efficacité d'un tel procédé était des plus douteuses et sa productivité impossible à chiffrer. Le serment se présentait sous des traits particuliers. Sous prétexte de donner à l'Enregistrement l'usage d'une preuve admise par le droit commun, on dénaturait le caractère de cette preuve. Le serment judiciaire, déféré par l'une des parties est décisoire. On ne peut en démontrer la fausseté. Bien au contraire, l'Administration aurait eu le droit de contester la valeur de ce serment. Les pénalités prévues en matière de faux serment (art. 366, C. Pén.) eussent été applicables.

Le serment fiscal ainsi établi eut donc été radicalement différent du serment civil. Le fait de déférer le serment en matière civile équivaut à un engagement d'abandonner toute prétention si l'adversaire prête serment. Cet engagement judiciairement constaté emporte l'obligation pour celui qui recourt à ce mode de preuve de renoncer à

contester ultérieurement la valeur de la preuve ainsi faite, puisqu'il est entendu que l'on s'en fie pour la décision de l'instance à la bonne foi de celui à qui le serment est déféré ou référé. Le fisc prenait du serment civil ce qui pouvait servir ses intérêts, mais le caractère contractuel du serment civil disparaissait complètement, le fisc ne s'engageant à rien en le déférant. L'Enregistrement, en possession de preuves décisives, eut pu les réserver et recourir au serment du redevable, quitte à prouver aussitôt la mauvaise foi de celui-ci et à lui faire infliger une condamnation aux peines prévues par l'art. 366 du Code Pénal.

Un tel mode de procéder était trop en contradiction avec le droit commun pour être aisément accepté; le Parlement l'écarta. D'autres propositions vinrent le remettre en question. L'usage du serment fut même préconisé pour les contestations en matière d'impôt annuel. Alors que ce mode de preuve suranné, « cette ordalie », est de moins en moins pratiqué devant les tribunaux pour les litiges entre particuliers, on voyait l'Administration multiplier les cas où la prestation du serment pourrait être demandée. Le projet de loi de finances du 22 juin 1917 (projet Thierry) en ses articles 27 à 29 tendait encore à l'instituer. Toute déclaration de succession, de mutation à titre onéreux d'immeuble ou fonds de commerce eut été accompagnée d'une affirmation d'exactitude faite par écrit et sous serment. Dans la discussion du projet qui devint la loi du 18 avril 1918, le Sénat remplaça le serment par une affirmation solennelle.

Cette affirmation diffère du serment civil tant par son

caractère écrit et non plus oral que par la personne appelée à la recevoir et à la constater. Le serment civil est reçu par un ou plusieurs magistrats de l'ordre judiciaire ; l'affirmation solennelle de la loi de 1918 l'est par le notaire des parties ou par un fonctionnaire de l'Enregistrement. Elle diffère surtout du serment en général par le manque de caractère mystique. Alors que le serment suppose toujours en un certain sens une invocation à une souveraine Justice, l'affirmation se contente d'engager la parole du contribuable à laquelle le serment ne saurait, s'il est honnête, ajouter aucune certitude supplémentaire.

Cette affirmation devait entraîner, quand elle serait faite de mauvaise foi, les peines de l'art. 366 Pén. Le délit réprimé de la sorte fut soumis à la prescription de trois ans, selon le droit commun en matière correctionnelle, alors que le projet prévoyait une prescription spéciale de dix ans.

Il y a là un délit particulier, celui de fausse déclaration assimilé au faux serment quant à la peine applicable. On ne saurait cependant les confondre : c'est un délit tout nouveau, fruit de la conception nouvelle de la fraude fiscale. Ce résultat est l'aboutissement logique du système : le mensonge du contribuable dans la déclaration qui servira de base à l'impôt a une gravité qui justifie les pénalités correctionnelles d'amende et de prison. Le Code Pénal définissant le délit comme le fait puni de peines correctionnelles, il y a eu création d'un délit dont nous avons vu se former la conception et se définir les traits. Pour constituer les parties de mauvaise foi, le législateur, usant d'un procédé déjà employé en 1871, a voulu que

les lois réprimant les dissimulations fussent lues aux parties par le notaire ou par le receveur d'Enregistrement. Cette lecture porte sur plusieurs articles des lois du 27 février 1912 et du 18 avril 1918 et sur l'article 366 du Code Pénal. La loi du 31 décembre 1921 a usé du même procédé en matière d'obligations de sommes. L'abus de ces lectures de lois les rend peu efficaces et surcharge les actes, la mention en étant obligatoire.

La loi du 25 juin 1926 est donc d'accord avec les précédents lorsqu'elle généralise la notion nouvelle de la fraude fiscale, délit correctionnel. Après avoir, dans un cas particulier (récidive à bref délai en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires), édicté une peine de huit jours à trois mois de prison (art. 68), ladite loi commine contre ceux qui se soustraient frauduleusement au paiement d'impôts ou tentent de le faire, sans distinction ni exception, une amende de 1.000 à 5.000 francs outre les peines fiscales (art. 112). En cas de récidive dans les cinq ans la peine est d'un an à cinq ans de prison avec privation des droits civiques pendant cinq à dix ans et publication par affichage ou insertion.

Le cycle est fermé. Désormais les pénalités pourront être aggravées ou modifiées. Cela ne changera rien au principe nouveau pleinement dégagé. Le fait de frauder en matière d'impôt est mis au rang des délits du droit pénal. Ce trait est assez important pour que nous ayons cru devoir en suivre le développement jusqu'au moment où, posé en règle générale, il forme une des caractéristiques du système actuel d'impôts.

Bien plus contestable est une autre sanction admise par le législateur sans qu'aucune nécessité logique l'y ait

conduit : admettre que la fraude fiscale pût être une cause de nullité civile était contre tous les principes du Code Civil. La loi de 1912 qui ressuscita cette sanction n'avait même pas pour excuse de considérer la fraude comme un délit pénal. Cette notion nouvelle ferait admettre aujourd'hui moins malaisément la sanction de la nullité.

La loi de Frimaire annulait toute convention ayant pour objet de rétablir des faits dissimulés à l'Enregistrement, mais, lors de la rédaction du Code, ses dispositions étaient sur ce point unanimement condamnées. L'article 1321 vint enlever à la loi fiscale cette sanction brutale.

M. Guillier faisait remarquer au Sénat ⁽¹⁾ que le rétablissement en avait été réclamé en 1871, et qu'il ressortait du débat d'alors qu'il n'était pas possible de mettre ainsi en échec, dans un intérêt purement fiscal, les dispositions les plus essentielles de notre droit civil. A l'argument de l'ordre public jeté dans le débat, il répondait que l'ordre fiscal n'est pas l'ordre public. Cette assertion vaudrait moins aujourd'hui, la fraude fiscale étant devenue un délit pénal.

La loi de 1912 annule toutes contre-lettres en matière de mutations à titre onéreux d'offices ministériels, d'immeubles ou de fonds de commerce. Des raisons d'ordre public avaient déjà, dans le premier cas, amené la jurisprudence à admettre la nullité ⁽²⁾. Pour les autres cas, des sanctions pénales semblent plus indiquées car le nouveau texte, permettant la répétition de toutes sommes

(1) Séance du 20 février 1912. J. O. Débats parlementaires, Sénat, sess. ord. 1912, p. 421 à 426.

(2) Jurisprudence constante depuis deux arrêts de cassation de 1841. Req. 7 juill. 1841, 2 espèces. D. 41.1.301. S. 41.1.572 et D. 41.1.304 et S. 41.1.693.

versées en exécution d'une contre-lettre, peut donner lieu à des opérations immorales. Cette sanction, dont l'application est restée confinée en un tout petit cercle alors que la notion du délit pénal se généralisait, reste exceptionnelle et anormale.

III.

Les mesures préventives de la fraude fiscale. — S'en remettre, sous la réserve d'un contrôle toujours difficile à réaliser, à la bonne foi du contribuable n'était pas possible. Les nouvelles méthodes et l'accroissement des charges fiscales donnent à la fraude un développement reconnu par tous. Le législateur ne pouvait laisser le redevable établir, sous la seule réserve de la preuve contraire, les bases de l'impôt. Aussi, partout où ce fut possible, des mesures préventives de la fraude furent envisagées. Beaucoup furent proposées qui, d'abord jugées trop draconiennes, furent adoptées par la suite sous le coup de la nécessité. C'est surtout en la matière des droits de transmission qu'elles se sont fait jour. On pensait par là assurer également une meilleure perception de l'impôt direct annuel.

Le contrôle des dépôts. La loi du 25 février 1901, dans son article 15, imposait déjà aux banquiers, aux agents de change, aux officiers ministériels et à tous détenteurs par état ou par profession de fonds ou valeurs appartenant à autrui, d'en faire la déclaration à l'Administration dans un court délai à partir du décès de leur déposant. La même obligation incombait aux sociétés d'assurances

sur la vie pour tous capitaux dûs par elles du fait du décès. Le même article subordonne l'appréhension des valeurs visées par ces dispositions à la justification au détenteur du paiement des droits de mutation. En 1903, deux lois vinrent compléter cette première mesure. L'une ⁽¹⁾ se contente de sanctionner de peines d'amendes les prescriptions de la loi de 1901. L'autre ⁽²⁾, prend une mesure radicale contre un procédé de fraude devenu d'usage courant, surtout entre conjoints. Ressuscitant l'institution désuète de la solidarité active, le compte-joint permettait à chacun des titulaires de se faire remettre toutes les valeurs qui y figurent. Le décès de l'un des titulaires ne modifiait en rien les droits du ou des autres.

Les banques sont désormais tenues de déclarer à l'Enregistrement l'ouverture de tout compte de cette espèce. La présomption de copropriété par parts viriles établie par la loi pour toutes les sommes et valeurs faisant partie du compte enlève tout intérêt à ce procédé dont l'usage était surtout répandu entre conjoints.

Ce faisant, la loi fiscale s'écartait délibérément des règles du droit civil. Le législateur répond à la déformation de la solidarité active dans un sens tout autre que celui auquel tend son institution, en écartant, seulement pour la perception des droits, les règles du Code Civil. Le procédé n'est pas nouveau dans la loi fiscale tout en y restant exceptionnel. Qu'il nous suffise de citer la méconnaissance par la loi du 21 juin 1875, du droit direct du bénéficiaire en matière d'assurance sur la vie :

(1) Loi du 30 déc. 1903, art. 3.

(2) Loi du 31-mars 1903, art. 7.

le capital constitué est considéré, pour la perception des droits, comme faisant partie de la succession.

Dès 1903, on avait soulevé la question des coffres-forts loués dans les banques par des particuliers. D'aucuns avaient prétendu voir là une forme particulière du dépôt fermé, solution admise par la loi italienne ⁽¹⁾. Cette conception devait permettre d'interdire l'ouverture du coffre hors de la surveillance de l'Enregistrement. On n'admit point cette entorse à la vérité juridique : la Jurisprudence française se refusant à voir dans ce contrat autre chose qu'un louage, la surveillance administrative de l'ouverture eût constitué une violation de domicile.

C'est cependant la solution que le législateur admit sous la pression des besoins financiers créés par la guerre.

Cette mesure formait la pièce principale du projet déposé le 22 juin 1917 par M. Thierry, ministre des Finances. Ce projet fut d'abord joint à celui du budget de 1918, puis à celui des trois premiers douzièmes applicables à cet exercice et ajourné par le Sénat. Lors de la discussion, les circonstances firent admettre cette grave atteinte au droit des particuliers. Les articles visant les dépôts dans les coffres-forts furent, parmi les moins combattus du projet qui devint la loi du 18 avril 1918.

Cependant, dernière concession au système qui se donnait à tâche d'éviter, autant que possible, tout rapport direct entre le contribuable et le fisc, la loi admet que l'inventaire du coffre sera fait, non par l'agent de l'administration, mais par le notaire de la famille. Le projet de budget pour 1923 prévoyait dans des dispositions écartées par la commission des finances de la

(1) Loi du 31 juillet 1888, art. 111.

Chambre, la présence obligatoire d'un agent du fisc lors de l'ouverture du coffre-fort.

Projets d'atteinte à la saisine. — Le droit immédiat des héritiers, qualifié par notre droit coutumier et par le Code après lui de *saisine héréditaire*, a subi sur ce point une grave restriction. Ce n'était pas la première, puisque la loi de 1901 créait un précédent, et que la loi du 30 décembre 1903 avait confirmé ses dispositions en les sanctionnant. Mais des propositions encore plus radicales ont vu le jour qui porteraient le coup mortel à cette institution traditionnelle.

Parmi les moyens d'échapper aux droits, l'un a particulièrement attiré l'attention du législateur : il s'agit de l'évasion des valeurs hors des frontières. Très pratiqué avant la guerre ⁽¹⁾, il provoqua le dépôt à la Chambre d'une proposition de M^r Charles Dumont ⁽²⁾ qui suspendait la saisine pour toute valeur mobilière existant à l'étranger, qu'elle soit contenue dans un coffre-fort ou déposée en banque. La perspective d'un impôt personnel sur le revenu provoquait à l'époque, un exode de valeurs et de capitaux.

Pour l'enrayer, le projet, rompant avec la règle de l'unité du patrimoine, créait une dévolution spéciale pour les valeurs mobilières à l'étranger. L'appréhension en était subordonnée à un envoi en possession judiciaire. Outre des peines d'amende contre l'héritier qui se sous-

(1) Il y avait 25 milliards appartenant à des Français en fonds et titres dans les banques belges, 20 à 25 milliards dans les banques suisses, au moins 3 à 4 milliards dans les banques ottomanes, d'autres en Italie (Discours de M. Chassaing, Chambre des dép. 29 mars 1918, 1^{re} séance, J. O. Déb. parl., Sess. ord. 1918, p. 1175.)

(2) Du 25 octobre 1910, J. O., Chambre des dép., Débats parl. sess. extra-ord. 1910, p. 2576, Annexe, n° 387, Doc. Parl., p. 8 à 14.

traitait aux dispositions nouvelles et contre l'officier public qui leur en fournirait les moyens, le projet créait une sanction d'une singulière gravité.

Lorsque deux ans se seraient écoulés depuis le décès, sans que l'envoi en possession ait été demandé, les héritiers en second ou troisième ordre, pouvaient faire aux premiers appelés sommation d'accomplir les formalités dans les six mois. L'expiration de ce délai entraînait leur déchéance et mettait les héritiers en second ordre en en droit de demander pour eux-mêmes l'envoi en possession dans les trois mois subséquents. Ceux de troisième ordre, à leur défaut, pouvaient, pendant un nouveau délai de trois mois, se faire envoyer en possession et ainsi de suite.

Il s'agissait donc de créer pour une partie de la succession, une déchéance particulière et une dévolution spéciale. Ce n'était plus seulement une atteinte aux principes du Code Civil, mais une prime donnée à la délation familiale.

Le projet, modifié quand aux délais prévus, figurait dans la loi de finances pour 1914 ⁽¹⁾, telle que la vota la Chambre. On retrouvait là l'envoi en possession spécial des valeurs existant à l'étranger, la défense faite aux dépositaires de se libérer sans exiger la production de l'ordonnance du président du tribunal. Des amendes étaient prévues contre les contrevenants.

La prescription du droit héréditaire s'opérait à l'encontre des premiers appelés par l'expiration du délai de cinq ans sans accomplissement des formalités. A l'encontre des appelés suivants, elle s'opérait de six mois

(1) Articles 29 à 35.

en six mois, ce délai courant pour chacun à partir de la déchéance de l'héritier précédent.

Le Sénat, lors de la discussion qui aboutit à la loi de finances du 15 juillet 1914, n'admit pas ces déchéances ⁽²⁾.

Qu'en eussent pensé les tribunaux étrangers? C'est un principe reconnu que les lois fiscales sont territoriales. Les auteurs du projet assuraient que la loi nouvelle, modifiant les règles de la dévolution successorale, serait par cela même une loi civile, s'imposant ainsi au respect des tribunaux étrangers. Il est bien douteux que ceux-ci eussent facilement admis cet argument. La dévolution successorale, n'étant modifiée que dans un but fiscal, ils eussent sans doute considéré cette loi comme loi fiscale. Or la plupart des contestations se fussent produites en dehors de nos frontières.

Les auteurs du projet justifiaient l'atteinte par eux portée à l'unité du patrimoine en remarquant que l'on considère comme des successions différentes, en ce qui concerne leur dévolution et leur acceptation, les biens situés en divers pays. Mais il ne s'agit là que d'appliquer différentes lois nationales. Dans le projet, il n'y avait qu'une formalité de contrôle fiscal imposée et renforcée par des sanctions civiles. Nous retrouvons ici cette tendance des lois de finances récentes à faire du droit civil. On n'en est plus à soustraire la perception aux règles du droit civil. C'est celui-ci que l'on modifie pour l'adapter au but fiscal poursuivi, pratique qui aboutit à provoquer des contradictions et à multiplier les situations d'exception.

(2) Séance du 30 juin. Disjonction des art. 29 à 35. *J. O., Déb. Parl., Sénat, Sess. ord. 1914, p. 928 à 932.*

Lors de la discussion au Sénat, M. Jénouvrier protesta contre ce procédé législatif. La commission des finances était seule saisie alors que le projet échappait à sa compétence. On suspendait la vocation héréditaire, on créait une déchéance pour l'héritier, on prétendait donner des ordres aux dépositaires étrangers. Le principe de la saisine, incontesté depuis le ^{xiii}^e siècle, revenait en question. Au moment même où l'Administration demandait de porter à trente ans le délai de prescription des droits de mutation, on établissait contre l'héritier une prescription de cinq ans.

La contribution aux dettes de chacune des fractions ainsi créées aurait nécessité une ventilation, source certaine de difficultés pratiques. La rétroactivité de l'envoi en possession n'aurait pas empêché l'administration des valeurs pendant la suspension de la saisine, d'être, dans l'intervalle, confiée à l'Etat. Celui-ci eut été le pays de la situation des valeurs et non l'Etat français. Enfin, dernier résultat, certainement indésiré des auteurs du projet, la mort d'un héritier, survenue avant l'envoi en possession, peut-être aussitôt après l'ouverture de la succession, aurait eu pour conséquence la dévolution des valeurs à l'étranger aux héritiers suivants car le premier, n'ayant pas demandé l'envoi en possession, n'aurait jamais été héritier. L'Etat eut ainsi perdu un droit de transmission ⁽¹⁾.

Le projet écarté en 1914 n'est plus revenu en discussion. Il n'est pas question de le reprendre aujourd'hui car la guerre et les événements qui l'ont accompagnée ont enlevé de son intérêt à l'évasion des fonds et des valeurs à l'étranger. Les déboires des déposants en Bel-

(1) M. Jénouvrier au Sénat, 30 juin 1914. *J. O. Déb. Parl.* p. 930.

gique, en Allemagne, ou en Autriche-Hongrie ont rendu les capitalistes moins enclins à expatrier leurs fortunes. Mais avec le rétablissement des relations normales, la sécurité peut renaître et l'évasion redevenir un procédé courant.

Aussi d'aucuns songent-ils dès maintenant à se servir des institutions établies pendant la guerre pour régulariser et contrôler les envois de fonds à l'étranger. Le contrôle serait maintenu et transformé ; il porterait sur les coupons et les sommes introduites en France comme sur les titres et les sommes exportées. Le répertoire des opérations de change serait maintenu pour appuyer l'investigation fiscale et les agents des douanes se feraient les informateurs de l'Enregistrement et des Contributions directes.

Cette surveillance, à laquelle il eût été difficile de plier les particuliers sans les nécessités de la guerre, leur est actuellement imposée. Elle est admise par eux et, maintenant qu'elle est établie, il est tentant de la maintenir. Le tout est de savoir si la gêne apportée en permanence aux transactions internationales ne fera pas reculer les prétentions du contrôle fiscal.

Dans la discussion du projet Dumont, certains arguments ont été invoqués avec complaisance, qui valent contre toute saisine. On a critiqué les facilités que cette institution donne aux héritiers pour faire disparaître les testaments. Le législateur, en créant de nouveaux moyens de contrôle, prétend protéger les particuliers. Voulant étouffer l'institution qui le gêne, il la déclare néfaste aux intéressés.

La sollicitude du législateur fiscal pour les particuliers

n'a jamais inspiré à ceux-ci une grande confiance. Quel serait le résultat de la suppression de la saisine? Simple généralisation, dit-on, de la règle de l'article 1008 du Code Civil aux legs universels par testament non authentique et aux successions ab intestat. Mais, l'ensaisinement judiciaire devenu obligatoire, il importerait peu que l'effet en rétroagisse à la mort du de cujus. En attendant, la succession étant vacante, l'administration pourrait prendre toute mesure conservatoire à commencer par les scellés et l'inventaire. Toute mainmise de l'héritier, fût-il unique sur une valeur successorale constituerait un détournement.

C'est au même résultat que tendent d'autres propositions qui visent à faire de l'Etat un héritier, soit pour une part indépendante des droits perçus par lui, soit à concurrence des droits actuellement exigibles. Toute distraction de valeurs tomberait alors sous le coup de l'article 792 du Code civil et les scellés seraient apposés pour n'être levés qu'en présence d'un représentant du fisc.

La suppression de la forme du titre au porteur a été demandée à diverses reprises ⁽¹⁾. Cette réforme ne semble pas près d'aboutir. Les répercussions économiques en seraient trop graves, l'inefficacité trop certaine en l'absence de conventions internationales rendant obligatoire en tous pays la forme nominative. Cette mesure déclencherait à nouveau l'évasion fiscale et ruinerait le crédit public. Si l'on réservait aux valeurs d'Etat la forme au porteur, toute émission industrielle serait vouée au fiasco.

(1) Proposition Ch. Dumont, Séance du 12 juill. 1906. *J. O. Déb. parl.* 1906, sess. ord. p. 2295. Proposition Laffont, 1^{re} séance du 20 avril 1920. *J. O. Chambre débats parl.* sess. ord. 1920, p. 2137.

On s'est contenté de favoriser le titre nominatif et de surcharger le titre au porteur quant aux taxes sur le revenu. Mais les discussions des projets de suppression totale de la forme au porteur ont prouvé l'hostilité que cette réforme rencontrerait dans le pays.

IV.

Les mesures d'investigation. — Pour que les mesures préventives soient efficaces, que les sanctions puissent être autre chose qu'une vaine menace, des mesures spéciales devaient être prises pour donner aux administrations financières tous renseignements utiles. On en arrive ainsi à des mesures d'investigation minutieuses, soit sur le contribuable, soit sur les tiers qui traitent avec lui, ce que l'on appelle du nom, nouveau comme la chose elle-même d'inquisition fiscale.

La plus ancienne des mesures visant le contribuable est le « casier fiscal ». Dès longtemps la pratique administrative, dite des renvois, a créé au bureau du domicile de chaque contribuable un tableau des actes juridiques parvenus régulièrement à la connaissance de l'Enregistrement et pouvant influencer sur son patrimoine. Toutes les mesures législatives étendant les pouvoirs d'information de l'Administration ont tendu à compléter ce casier fiscal. La loi du 31 juillet 1920 prévoit expressément, en son article 31, les communications d'une administration à une autre pour ce qui peut servir le contrôle fiscal. Sont visées par ce texte les administrations locales et celles des entreprises contrôlées par l'Etat au même titre que les diverses administrations d'Etat. Le casier fiscal

devrait donc être un et complet si le système fonctionnait normalement.

Les lois des finances instaurant l'impôt personnel ont toutes créé de nouveaux modes d'investigation. Le contribuable commerçant peut être astreint à fournir ses livres en cas de contestation en matière de contributions directes. Les mêmes obligations lui ont été imposées tant en ce qui concerne l'impôt exceptionnel sur les bénéfices de guerre que l'impôt sur le chiffre d'affaires⁽¹⁾. Le droit de communication d'une administration à une autre fait que les renseignements peuvent se compléter les uns par les autres.

Une proposition de loi déposée à la Chambre le 18 octobre 1921, par M. Fleury-Ravarin, tend à remplacer les livres de commerce tels que les prévoient les art. 8 à 17 du Code de commerce par l'institution d'une comptabilité en partie double de mode uniforme et une réglementation minutieuse de l'inventaire. Cette réforme aurait pour principal intérêt de faciliter le contrôle de l'Administration, sans doute au détriment du libre développement de l'activité commerciale et industrielle⁽²⁾.

Plus importantes sont les mesures d'investigation sur les tiers en relations d'affaires avec le contribuable et plus particulièrement sur ceux qui sont détenteurs par état ou profession de la fortune d'autrui. Des mesures semblables existaient dès l'Ancien Régime. Le contrôle s'est toujours exercé sur les actes notariés. Depuis 1850, furent assujetties au droit de communication les sociétés

(1) Loi du 25 juin 1920, art. 66 et 67, Loi du 31 juillet 1921, art. 32.

(2) V. Georges Cohendy. La réforme de la comptabilité commerciale : *Annales de droit commercial*, 1922, n° 1, p. 100 à 111.

d'assurances et toutes sociétés par actions pour la perception des droits de timbre et de transmission de leurs titres. Depuis 1871, tous leurs livres, registres, titres de recettes, de dépenses et de comptabilité sont sujets à communication. Les agents d'opérations en Bourse sont soumis au même régime depuis 1901, les banques privées depuis 1914.

En plus du droit de regard ainsi donné aux agents du fisc, l'obligation de déclarer certaines opérations fût imposée à partir de 1901. Les banques et tout détenteur professionnel de la fortune d'autrui doivent déclarer les sommes détenues par eux et passibles de droits de mutation par décès. Les compagnies d'assurances sont tenues à déclaration pour les capitaux dont la mort de l'assuré les rend débitrices. La déclaration de l'ouverture des comptes joints est obligatoire depuis 1903 ainsi que celle des assurances mobilières qui servent de base d'évaluation pour le paiement des droits de mutation.

L'extension de ces mesures se poursuit. La loi du 29 mars 1914 astreint les banquiers à noter sur un répertoire spécial tout paiement de coupons de valeurs étrangères non abonnées. Le répertoire des envois à l'étranger, proposé dès 1907 ⁽¹⁾, a été créé sous le nom de répertoire des changes ⁽²⁾. Bien que son existence soit provisoire, rien ne permet d'affirmer qu'il ne sera pas maintenu.

La loi du 18 avril 1918 a rendu obligatoire la déclaration de toute location de coffre-fort et la tenue d'un

(1) J. O. Déb. Parl. Chambre, Séance du 10 juillet 1907, p. 1836-1837. Discourt de M. Caillaux, ministre des Finances.

(2) Loi du 1^{er} août 1917, art. 1^{er}.

répertoire des demandes d'ouverture. La loi du 29 juin 1918⁽¹⁾ contient une disposition qui intéresse la partie non redevable des droits à déclarer dans un certain délai l'acte par lui passé. Toutes ces mesures auxquelles le droit de communication entre administrations devrait assurer l'unité d'action ne suffisent pas au fisc et le dernier projet de budget déposé par le gouvernement demandait de les compléter par des dispositions nouvelles.

Celles-ci, disjointes par la commission des finances de la Chambre, rendaient obligatoire pour tous détenteurs désignés à l'article 15 de la loi du 25 février 1901 la déclaration aux Contributions directes de tout dépôt de titres ou valeurs non rattaché à un compte, de l'ouverture de tout compte (compte d'avances, compte courant ou autre) : il y était prévu de minutieuses précautions pour s'assurer de l'identité du titulaire du compte ou du dépôt.

L'administration des Contributions directes se serait vue dotée des mêmes pleins pouvoirs que celle de l'Enregistrement pour obtenir la communication de tous livres et documents de comptabilité.

Le dépôt d'un bordereau portant les nom, prénoms et résidence du propriétaire des valeurs eût été nécessaire à quiconque se fut présenté pour toucher les revenus de valeurs non déposées. Les bordereaux devaient être conservés pendant six ans par les banques pour présentation au contrôle.

Ces dispositions devaient être sanctionnées d'amendes dont une part fut revenue aux agents découvrant la con-

(1) Art 12, alinéa 3.

travention. A cela serait venue s'ajouter la déclaration obligatoire et détaillée par les compagnies d'assurances de toute police à elles souscrite et de ses dispositions.

Par une conséquence naturelle, les agents des Contributions directes auraient été astreints au secret professionnel comme ceux de l'Enregistrement. Armés des mêmes pouvoirs d'investigation, il était normal qu'ils soient tenus à la même discrétion.

Cette similitude de pouvoirs donnée à leurs agents eut été un grand pas vers la fusion des deux administrations, tant de fois préconisée, mais contre laquelle protestent leurs traditions, leurs procédures, leurs méthodes particulières. Cette fusion apparaît comme une tendance d'aujourd'hui. Elle serait le résultat logique de la prédominance en matière fiscale d'un système basé sur des idées générales plus que sur des règles pratiques. A l'unité de conception des impôts, correspondrait l'unité de leur perception.

V.

L'impôt sur le capital et la confiscation successorale. — Nous avons vu jusqu'ici quels sont les procédés et les formes de la mainmise du fisc, non plus sur la matière imposable, mais sur le contribuable. L'impôt est calculé d'après la situation personnelle de celui-ci. Nous allons maintenant étudier l'un des résultats des tendances générales dégagées ci-dessus. L'impôt visant les personnes, les contribuables riches sont considérés comme capables de supporter une part d'impôt plus forte que leur part proportionnelle. Leur petit nombre les livre à

la volonté de la majorité. Le système finit par faire peser une part de l'impôt, non plus sur les revenus seulement mais aussi sur le capital et à percevoir sur celui-ci une taxe calculée selon le mode progressif.

L'impôt sur le capital, s'il était annuel et minime, se confondrait avec l'impôt sur le revenu qu'il ne ferait qu'augmenter. Perçu régulièrement et à un taux élevé, il serait une atteinte trop directe à la propriété individuelle pour être accepté aisément. Il est plus pratique de le percevoir sur la richesse qui se manifeste par une mutation. Le droit de transmission à titre onéreux, autrefois simple prime d'assurance, se transforme ainsi en une dîme.

L'acquisition faite à titre gratuit, ne provenant pas de l'activité personnelle du contribuable, apparaît à ceux qui n'en bénéficient pas comme un don de fortune. Le fisc, appuyé par ce sentiment, n'hésitera pas à s'attribuer une part du capital révélé par la transmission. Si, dans les mutations à titre onéreux, les nécessités économiques limitent son prélèvement, dans celles à titre gratuit il se sentira les coudées plus franches. Toute tentative pour limiter son emprise, tout « garde fou », ne peut avoir qu'une durée précaire jusqu'au point où les intérêts sacrifiés se trouveront avoir pour eux le plus grand nombre.

A l'impôt proprement dit sur le capital, préconisé par nombre de financiers de 1918 à 1920, de perception malaisée; à l'impôt annuel sur les capitaux acquis à titre gratuit proposé en 1917 par M. Ribot, on a toujours préféré l'impôt grevant le capital lors de ses transmissions.

Le projet d'impôt permanent sur les acquisitions gratuites flattait le sentiment public qui les considère comme éminemment imposables. On permettait aux assujettis de racheter cette taxe moyennant une somme fixée à forfait d'après l'âge du bénéficiaire. Celui-ci libérait ainsi son capital au prix d'une amputation. Mais cet impôt frappant longtemps après leur acquisition des capitaux peut être dissipés eut entraîné des mécomptes.

Les droits de transmission conçus comme une prime d'assurance doivent se limiter à un taux permettant de les récupérer sur les revenus. La limite qui ne devrait pas être dépassée est celle d'une année de revenu, soit 4 à 6 $\%$. Le taux de 5 $\%$ n'était pas dépassé dans la loi de Frimaire. Les lois fiscales ne l'avaient excédé jusqu'à ces dernières années que par voie d'expédients : perception obligatoire du droit de transcription avec celui de vente immobilière : décimes additionnels, temporaires en principe. Pour les seules mutations à titre gratuit, les tarifs atteignaient 9 $\%$ ou 11, 25 $\%$ avec les décimes. Les droits étant conçus aujourd'hui comme un prélèvement sur le capital, aucune limite ne peut leur être fixée, sinon celle imposée temporairement par les nécessités économiques ou par la coalition des intérêts lésés.

Les actes déclaratifs eux-mêmes, que la loi de Frimaire n'astreignait qu'au droit fixe, ont vu se modifier le caractère de la perception. N'emportant pas mutation, ces actes (apports en mariage ou en société, partages) sont cependant soumis aux droits proportionnels depuis 1893 et les taux de ces droits ont été sensiblement relevés en 1918.

Pour les mutations à titre onéreux, le droit de vente

immobilière fixé à 4 o/o par la loi de Frimaire, porté à 5,50 o/o par l'adjonction du droit de transcription, à 6,88 par celles des décimes, a été dès 1906 porté à 7 o/o sans décimes et par la loi du 25 juin 1920 à 10 o/o. Le taux a été élevé au point de constituer une gêne sérieuse aux transactions immobilières.

En matière de mutations à titre gratuit, l'augmentation des tarifs a été continue depuis 1901. Dès avant la guerre c'était un procédé commode pour combler les déficits. Depuis que les circonstances obligent à chercher partout des ressources, l'argument de la détresse nationale a permis de surcharger une matière imposable pour laquelle on avait cru en 1910 comme en 1901 avoir atteint le taux-limite.

Donations et successions ont vu leurs tarifs croître symétriquement. On a ainsi voulu éviter que les droits de succession ne fussent tournés par des dons entre vifs. Les droits de succession étant progressifs depuis 1901, on a été obligé d'établir sur les donations, des droits proportionnels assez élevés pour que leur moyenne fut du même ordre autant que possible. On aboutit ainsi à surimposer les donations. Les droits peuvent atteindre, en effet 18 o/o depuis 1910, 31 o/o depuis 1917 et 40 o/o depuis 1920 entre étrangers. En 1917, parallèlement à l'institution de la taxe successorale sur les successions revenant à moins de quatre enfants, les droits de donation se sont différenciés en ligne directe ou entre époux selon le nombre d'enfants du donateur.

Allant plus loin, on a proposé à plusieurs reprises d'imposer aux donataires le rapport à la succession du donateur de tout ce qu'ils auraient reçu entre vifs, pour

la perception des droits seulement. Le fisc pourrait ainsi, par application des tarifs progressifs, exiger, s'il y avait lieu, un complément des droits perçus lors de la donation.

Nous pouvons noter ici une nouvelle preuve de la confusion si fréquente du point de vue fiscal et du point de vue civil. Le droit civil règle les rapports patrimoniaux des citoyens. Lorsque, de la mise en œuvre de ses prescriptions, résulte une transmission, le fisc intervient. Or ici, parallèlement à une institution d'ordre civil, l'on tente d'organiser, dans l'ordre fiscal, une transmission fictive. Le donataire serait censé avoir hérité en ce qui concerne le calcul des droits. Comment fonctionnerait ce rapport lorsque le donataire bénéficierait d'un don par préciput ou, mieux, ne serait pas successible. Le fisc ne voulant pas manquer une perception, ne pouvant équitablement traiter moins rigoureusement les donataires non successibles que ceux venant à la succession, les assujettirait tous au rapport fictif établi pour le calcul des droits. Or l'art. 857 du Code civil est formel : le rapport n'est dû que par le cohéritier. Sous un nom emprunté au droit civil et pouvant créer une confusion, ce serait une institution toute différente qui s'organiserait dans un but purement fiscal.

C'est en matière d'impôt successoral que les tendances diverses déjà signalées se sont donné cours le plus librement. Outre la recherche de ressources nouvelles, beaucoup avaient en vue de donner ici à l'impôt un rôle social très accentué. Diminuer l'inégalité au point de départ, faire disparaître les grosses fortunes et arriver ainsi à l'égalisation sociale, tel était le but visé par nombre de pro-

positions dont l'influence est indéniable sur l'accroissement des droits fiscaux.

Élévation des tarifs. — Jusqu'en 1901, les droits n'étaient que de 1,25 % en ligne directe et ne dépassaient pas 11,25 o/o entre étrangers. Les tarifs progressifs portèrent les maxima à 3,25 en ligne directe et 16,50 entre étrangers, et, dès 1902, à 3,75 et 18,50. La loi de 1910 différenciat les tarifs en ligne directe selon le degré, ce qui permettait d'atteindre dans cette ligne 7,50 o/o. Les parents au-delà du quatrième degré étaient soumis au tarif prévu pour les étrangers qui allait jusqu'à 29 o/o.

Une augmentation nouvelle était déjà imminente en 1914, la progressivité tendant naturellement, surtout en matière successorale, à une aggravation rapide. La guerre amenant une crise financière, nous voyons en 1917 différencier les droits exigibles des ascendants de ceux qui le sont des descendants et les taux en ligne directe atteindre 14 o/o. Ils arrivaient à 36 o/o au delà du quatrième degré. Ces maxima ont été portés en 1920 à 19,50 o/o et à 59 o/o. De père à fils les droits peuvent monter à 17 o/o. En présence d'un tel prélèvement, on est fondé à se demander si l'Etat intervient toujours comme créancier de l'impôt ou s'il n'est pas un copartageant dont mention devrait être faite au Code civil.

En 1902, Vallier ⁽¹⁾ posait déjà la question, alors que les droits étaient bien moins élevés qu'ils ne sont aujourd'hui. Il en est bien ainsi en fait : l'Etat a cessé d'intervenir comme protecteur dès qu'il a réclamé un pourcentage qui ne peut se reconstituer rapidement par économie

(1) *Fondement du droit successoral français*. Thèse Paris, 1902, § 928, p. 639.

sur les revenus. Un héritier taxé à 20 o/o ou à 50 o/o se considère comme n'ayant hérité que de la somme nette qui lui parvient. Les droits entrant dans les revenus ordinaires de l'Etat, il y a disparition d'une partie du capital. Pour l'héritier, l'acquittement de l'impôt a le même effet qu'un partage avec un cohéritier qui prendrait sa part en argent. Mais le droit civil ignore ce changement effectué en pratique. L'Etat ne participe pas au partage, et, pour le recouvrement de la quote-part qu'il s'attribue, il jouit des moyens du droit fiscal et non de ceux du droit commun.

Propositions attribuant à l'Etat un droit héréditaire. — Il en a été fait plusieurs en ce sens. Le seul argument invoqué au Parlement est la difficulté d'enrayer certaines fraudes successorales. L'Etat-héritier aurait un droit de regard sur tous les partages, pourrait faire apposer les scellés, procéder à l'inventaire, appliquer les pénalités prévues en cas de recel successoral. Les rédacteurs du premier projet du Code fédéral suisse avaient préconisé cette réforme, ⁽¹⁾. Vallier admettait que son adoption pourrait avoir pour effet de limiter les prétentions de l'Etat en lui faisant sa part, soustraite désormais à l'arbitraire du législateur fiscal. Incluse dans une loi civile, cette part acquerrait ainsi une stabilité plus grande.

Il n'est plus question aujourd'hui que de procurer ainsi au fisc de nouveaux droits de contrôle. Certaines propositions donnaient à l'Etat la qualité d'héritier à concurrence des droits existants, d'autres lui donnaient une part indépendante de ces droits, mais ayant pour

(1) Le droit héréditaire de l'Etat d'après les projets du Code fédéral suisse
Thèse Cassin, 1914.

effet d'en assurer par contre-coup la plus exacte perception. De ces propositions, la plus importante en ces dernières années est celle de M. Bokanowski, soit par l'objet même qu'elle se proposait, soit par les débats auxquels elle donna lieu de 1917 à 1920.

Le dépôt en fut fait dès le 26 juin 1915, et, le 22 mars 1917, M. Bokanowski soutenait son projet. L'Etat serait héritier pour une part d'enfant légitime lorsque le défunt aurait moins de quatre enfants. L'Administration des domaines, dispensée des formalités à elle imposées par l'article 769 du Code civil se voyait attribuer tous les droits appartenant à un cohéritier majeur. De la sorte les partages seraient surveillés et l'effet s'en ressentirait sur l'impôt sur le revenu. Le produit de cette réforme, en ne comptant que sur la seule réserve, était évalué à deux milliards. Ce projet offrait l'affranchissement de cette intrusion fiscale comme prime aux familles nombreuses.

La jonction en fut demandée au deuxième cahier de douzièmes pour 1917. La proposition fut écartée, car elle admettait que le droit héréditaire emportait affranchissement des droits de mutation existants pour les successions qui y seraient assujetties. Cette concession, jugée nécessaire pour ne pas aboutir à une confiscation inacceptable, enlevait au projet une grande partie de son intérêt financier. A des droits faciles à calculer et à percevoir, d'autres se seraient substitués, plus considérables peut-être, mais d'un maniement infiniment moins commode. On était trop pressé de trouver de l'argent pour admettre cette substitution. Le projet fut écarté, mais il contribua à l'élaboration de la taxe successorale.

Le projet fut repris au nom du groupe socialiste par M. Lafont lors de la discussion du projet de nouvelles ressources fiscales de 1920⁽¹⁾, mais il était simplifié et étendu.

Plus de concessions aux familles nombreuses. Dans toute succession l'Etat se serait vu attribuer une part d'enfant légitime. A nouveau on entendit exalter ce moyen de contrôle d'une valeur incomparable entre les mains du fisc et sa répercussion certaine sur la perception de l'impôt sur le revenu.

Le projet ne tendait pas à la suppression de l'héritage au profit du droit de déshérence de l'Etat selon les formules collectivistes. Retournant la formule, on conservait le droit d'héritage et l'Etat se trouvait promu à la fonction d'enfant. Le projet ne prévoyait, d'autre part, aucune atténuation des droits de succession ou de la taxe successorale.

En fait, en deux générations, toutes les successions de la classe moyenne dans les contrées rurales auraient été confisquées⁽²⁾. Le résultat à prévoir, c'était l'indivision des immeubles entre l'Etat et l'héritier. L'Etat, une fois loti de certaines parcelles, devrait les mettre en vente et il s'ensuivrait une crise de la propriété. En attendant, ces parcelles resteraient en friche⁽³⁾. Le projet fut repoussé.

Quel eût été le sort d'une loi semblable dans les relations internationales? Bien des tribunaux étrangers se

(1) 2^e séance du 19 avril. Chambre des Dép., *J. O. Déb. Parl.*, p. 1106.

(2) M. Bonnevey, Ch. des dép. 2^e séance du 19 avr. 1920, *J. O., Déb. Parl.*, p. 1114.

(3) M. Huguet, Ch. des dép., 1^{re} séance du 19 avr. 1920, *J. O., Déb. Parl.*, p. 1115.

seraient sans doute refusés à y voir autre chose qu'une disposition fiscale dissimulée sous les dehors d'une loi civile.

Taxe successorale. — La proposition Bokanowski eût pourtant un effet certain. Elle donna une forme à l'impôt sur le capital successoral qui figurait, plusieurs années avant la guerre, dans les projets de MM. Caillaux et Ch. Dumont : ce fut la taxe successorale.

Cet impôt supplémentaire, perçu sur l'actif global net de la succession et non plus sur les parts dévolues aux héritiers, prit, sous cette influence, la forme qui devait le rendre acceptable : celle d'un impôt sur les familles réduites. Au moment où la guerre rendait plus sensible la nécessité d'un relèvement de la natalité française, on voulut récupérer sur la succession de chaque Français ne laissant pas un nombre suffisant de descendants les impôts indirects qu'il eût payé en faisant les frais de l'éducation d'une famille normale. Une famille de trois enfants n'assurant pas l'augmentation de la population, le chiffre adopté fut celui de quatre auquel M. Bokanowski s'était déjà arrêté.

A la récupération d'impôts non perçus, objet de la taxe nouvelle, se joignait une idée de pénalité. Celui qui s'est soustrait aux charges de famille, qui a limité le nombre de ses héritiers pour leur assurer une part plus importante, peut sans injustice voir réduire sa succession. L'Etat, privé des citoyens nécessaires à sa prospérité recevra ainsi une partie de ce qui eût été dépensé à les élever et la part des héritiers ne sera point grossie de ces économies contraires à l'intérêt public.

Plutôt qu'une pénalité, c'est une réparation que

demande l'Etat pour le dommage qu'il a subi du fait du de cujus. Les héritiers ne peuvent se plaindre, car leur part reste toujours supérieure à ce qu'elle eût été si le de cujus avait laissé un enfant de plus. Il y a ici un intérêt national en jeu, non pas seulement un intérêt fiscal comme dans la proposition Lafont exposée ci-dessus. Le fisc, en effet, n'intervient pas au partage; son intrusion comme héritier est évitée aux familles; les droits nouveaux ont la forme d'une taxe qui vient s'ajouter aux droits de succession.

Cet impôt est naturellement de caractère progressif, à l'image et d'après les mêmes paliers que les droits de succession. La progression est plus rapide puisqu'elle joue sur l'ensemble de la succession et non sur chaque part. Les tarifs varient suivant qu'il n'y a pas d'enfant ou qu'il y en a un, deux, ou trois. Depuis 1920, on a admis que tout enfant élevé jusqu'à seize ans ferait nombre comme s'il était vivant, les dépenses d'éducation étant faites à cet âge dans la majorité des cas.

La taxe, établie le 31 décembre 1917, fut fortement majorée le 25 juin 1920. Si le principe en est juste, l'application aboutit, par la combinaison avec les droits de mutation et la majoration simultanée de ceux-ci, à une confiscation successorale. Les droits étaient au maximum de 29 0/0 depuis 1910; en 1917, ce maximum atteignait 51,36 et en 1920 73,76 0/0 sur l'ensemble de la succession. Depuis la suppression du recours pour la part afférant aux legs particuliers, tout l'émolument de l'héritier non réservataire ou du légataire universel pouvait être absorbé et au delà par la taxe successorale. Il a fallu pour éviter ce résultat un texte spécial limitant le

total des droits à percevoir à 80 o/o de toute part nette.

Un système d'impôts qui, sans cette limitation, dépasseraient 100 o/o est irrationnel. L'établissement de la taxe successorale n'aurait pas dû s'accompagner d'un accroissement des droits de succession existants.

La limitation par « l'amendement garde fou » de M. Delahaye n'engage nullement l'avenir.

Des droits aussi élevés ont pour effet de limiter en pratique la liberté de tester. Un réservataire existe que le Code civil ne nomme pas : c'est le fisc. Les taux actuels entraînent chaque année l'absorption par l'impôt d'une partie du capital national. Les revenus de cette part manqueront ultérieurement aux paliers élevés de l'impôt sur le revenu. L'équilibre budgétaire n'est donc établi que de façon temporaire, puisque l'on table sur les taxes frappant les revenus des grosses fortunes et qu'en même temps, on tend à faire disparaître celles-ci lors de leurs transmissions.

Limitation de la vocation successorale. — L'hostilité envers les transmissions par décès s'est manifestée aussi par la restriction de la successibilité *ab intestat*. Dès longtemps réclamée puisque les premières propositions en ce sens datent de 1848, cette mesure a été adoptée en 1917 pour avoir effet seulement le 24 avril 1920.

Les divers projets tendaient à arrêter la vocation soit au huitième, soit au sixième, ou à l'un des degrés du cinquième au troisième, soit même à supprimer totalement la vocation des collatéraux. Le sixième degré ou le quatrième étaient les deux limites les plus ordinairement proposées. C'est sur ces limites que s'est engagé le débat, soit en 1917, soit en 1920. La limitation au quatrième

degré admise en 1917 par la Chambre fut repoussée par le Sénat qui lui substitua la limitation au sixième. Elle ne fut pas non plus adoptée en 1920; bien que le gouvernement lui fut favorable. Les exceptions faites par le Sénat en faveur de la famille des incapables enlèvent à la réforme toute portée pratique. Il n'en reste qu'une manifestation de principe.

Celle-ci ne doit pas être jugée d'après ses seuls résultats financiers. Il y a là une modification au Code civil, la première depuis 1804 en cet ordre d'idées et cette modification a été réalisée par une loi de finances, sans que la commission de législation civile ait été saisie. En 1920 le gouvernement prétendit procéder de même, mais ne fut pas suivi par la Chambre.

Cette méthode ne permet aucun examen des conséquences civiles de la réforme proposée. En l'occurrence le résultat financier à prévoir était à peu près nul puisque l'intervention d'héritiers subsidiaires (parents de l'autre ligne ou conjoint survivant) et le droit de tester enlevaient tout intérêt à l'extension donnée au droit de déshérence. Il s'agissait plutôt d'une manifestation d'ordre politique à faire sur le terrain de l'héritage.

L'administration des Finances avait proposé la suppression pure et simple de la réversion de ligne à ligne, ce qui eut entraîné l'attribution à l'Etat de la moitié de l'hérédité revenant à la ligne où ne se trouvait pas de parent au degré successible. Cette suggestion, retenue par le projet de loi de finances de 1920⁽¹⁾, a été écartée avant même de venir en discussion.

(1) Projet Klotz (Loi de finances pour 1920, art. 31) déposé le 13 janvier 1920. *J. O. Doc. Parl. Ch. Ann.* n° 166, p. 1.

VI.

L'impôt individuel. — Ce développement sur les caractères des impôts nouveaux nous amène à cette conclusion qu'il n'y a plus aujourd'hui de loi générale d'impôt. Cette loi générale ne peut se concevoir qu'autant que l'impôt grève les biens d'après leur nature sans que la personne ni les qualités de leur possesseur entrent en considération pour entraîner, selon le cas, une aggravation ou une atténuation des charges fiscales.

Or, aujourd'hui, l'impôt tend de plus en plus à s'individualiser, à se calculer d'après le contribuable qu'il doit atteindre. Les distinctions se multiplient, des exceptions sont sans cesse demandées en matière fiscale, mesures de faveur pour les petits contribuables, augmentation des charges pour les plus gros. Ainsi que le faisait remarquer M. Tournon⁽¹⁾, il semble que le législateur soit guidé dans ses votes par la seule considération de savoir si les impôts établis ou à établir mécontentent un nombre plus ou moins grand d'individus. Il ne s'agit pas de rechercher la justice ou la proportionnalité, ni même la productivité des réformes envisagées. Dans les calculs auxquels se livrent les deux Chambres, chacun cherche à faire peser la charge sur le moins de contribuables possible et à en exempter le plus grand nombre. Les impôts ainsi établis ne peuvent être que « des impôts de tendance plutôt que des impôts de principe ».

C'est ainsi que la loi du 25 juin 1920, art. 51, prévoit un dégrèvement de moitié de l'impôt sur le revenu des

(1) *J. O. Déb. Parl., Sénat sess. ord., 1918, Séance du 13 juin, p. 461.*

valeurs mobilières appartenant aux petits rentiers, à un certain nombre de conditions minutieusement énumérées ; que la loi du 31 décembre 1917, et après elle, celle du 25 juin 1920, élevant les tarifs des droits de mutation par décès maintiennent les taux de la loi du 8 avril 1910 pour les parts nettes ne dépassant pas dix mille francs dans les successions ne dépassant pas vingt cinq mille francs. Nous voyons aussi depuis 1917 différencier les héritiers pour le paiement des droits de mutation par décès selon le nombre des enfants laissés par le défunt, et une sous-distinction se faire d'après le nombre de leurs propres enfants. En la matière des droits grevant les donations entre vifs, la différenciation des tarifs d'après le nombre des enfants du donateur s'est également introduite.

Ce n'est pas seulement au point de vue des tarifs applicables que l'on différencie les contribuables tenus d'acquitter un même impôt, mais aussi au point de vue du mode de perception de cet impôt. C'est ainsi que nous voyons le régime du forfait appliqué, en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, aux commerçants pour lesquels ce chiffre est inférieur à une certaine limite arbitrairement fixée, et le régime de la déclaration imposé à ceux qui dépassent cette limite. De même en matière d'impôt cédulaire sur les revenus, le régime forfaitaire est admis, en ce qui concerne la cédule des bénéfices agricoles, alors que les contribuables assujettis aux autres cédules sont astreints à la déclaration.

Nous sommes ici en présence d'une manifestation, dans ce domaine particulier qu'est la loi fiscale, d'un phénomène plus général : la tendance contemporaine à

légiférer en dehors du droit commun. Toute une législation d'exception s'est développée en ces dernières années, à l'application de laquelle on ne peut prétendre que si l'on remplit un ensemble de conditions minutieusement énumérées et détaillées. Dans le domaine de l'impôt, plus que partout ailleurs, devait se donner libre carrière cette individualisation de la loi par voie de distinctions et de sous-distinctions.

La progressivité tend à envahir le plus grand nombre possible d'impôts. Déjà établie à titre permanent en matière d'impôt successoral et d'impôt direct sur le revenu, soit pour l'impôt global, soit pour différents impôts cédulaires (¹), elle était prévue pour l'impôt extraordinaire sur le capital proposé en 1920 et elle s'applique à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

A mesure qu'elle tend à s'appliquer à un plus grand nombre de contributions, la progressivité devient plus lourde dans celles qu'elle affecte déjà. Nous avons déjà relevé cette tendance à l'accroissement indéfini des taux aux échelons supérieurs de la progression. Le taux très élevé atteint par les impôts progressifs, et le caractère d'impôts sur le capital qu'ils prennent en certains cas, obligent à consentir aux contribuables des délais pour s'acquitter : ceux-ci peuvent atteindre cinq ans pour les droits de mutations par décès, dix ans pour la contribution sur les bénéfices de guerre. Pour tenir compte de ces délais et du caractère nouveau de la fraude fiscale, on a dû augmenter tous les délais de prescription des droits ou des pénalités.

Par son analyse de situations individuelles, par la diffi-

(1) Surtaxe sur les grands magasins, taxe sur les spectacles.

culté et l'incertitude de sa perception, l'impôt nouveau, à l'encontre de la simplicité qui caractérisait les impôts anciens, nous apparaît infiniment complexe.

A ces remarques nous en ajouterons une autre visant la méthode législative actuelle. Nous voulons parler de la tendance, que nous avons déjà pu signaler au passage, du législateur d'aujourd'hui à agir sur le droit civil dans un but fiscal, et cela par des lois de finances. Celles-ci ont été de plus en plus le véhicule commode de toute sorte de réformes. Mais une place à part doit être faite à celles qui ont été ainsi introduites dans le domaine du droit civil. Leur vote précipité empêche souvent d'en calculer la portée, en tout cas de conserver la cohésion nécessaire avec les principes généraux. Les résultats d'une méthode qui subordonne le droit civil aux exigences budgétaires ont été trop souvent signalés pour que nous y insistions.

L'influence du droit fiscal sur le droit civil est ici directe et bien apparente. Mais à pousser plus loin l'observation, on s'aperçoit que les répercussions indirectes du droit fiscal, loin de se limiter à cette action visible dès le premier abord, s'étendent à tous les domaines du droit civil et y exercent une action constante. La notion d'impôt individuel à laquelle nous avons abouti donne à l'étude de cette question un intérêt nouveau en en transformant les termes.

Notre première partie sera consacrée à rechercher quel parti les redevables peuvent, régulièrement ou non tirer de la complexité que nous avons relevé dans le nouveau système d'impôts. Dans notre seconde partie, nous étudierons les conséquences de ces procédés sur la pratique de notre droit civil.

PREMIÈRE PARTIE

Le Fisc et l'Intéressé direct.

LES PROCÉDÉS DE RÉSISTANCE DU CONTRIBUABLE : LEUR EFFICACITÉ FISCALE ; LEUR VALIDITÉ CIVILE.

Nous avons exposé l'œuvre récente du législateur fiscal et, de cette œuvre touffue, nous avons cherché à faire saillir les principes directeurs. Le contribuable, à ce changement d'usages, a vu surtout l'augmentation de ses charges et les facilités que lui donnait pour les éluder l'appel fait à sa bonne foi. De tous temps la conscience publique s'est montrée indulgente pour le contribuable fraudeur. Un vol fait au fisc n'a jamais été considéré comme un acte aussi répréhensible qu'un vol fait à un particulier. L'action du législateur a donc suscité une réaction du contribuable, d'autant plus accusée que ses charges étaient plus aggravées.

Cette résistance a revêtu des formes régulières ou non selon que le contribuable trouvait ou non dans les lois un moyen détourné, mais licite, pour éviter de payer. En étudiant les moyens mis en œuvre nous examinerons donc leur validité civile. A côté de moyens franchement illicites, d'autres sont l'usage d'une faculté légale que la pratique fait sortir de son rôle normal pour s'en faire une arme contre le fisc.

En énumérant les mesures prises contre les fraudes,

nous avons laissé voir quelles formes prenait cette évasion fiscale et fait allusion à certains modes d'agir, autrefois courants mais rendus inefficaces par le législateur : comptes-joints, dépôts en coffres-forts loués dans les banques.

Nous nous abstiendrons donc de parler de ces modes de procéder aujourd'hui sans intérêt ; abandonnés par la pratique, ils sortent par cela même du cadre de notre étude.

CHAPITRE PREMIER

Les dissimulations en matière d'impôt annuel et dans les actes à titre onéreux.

D'une manière générale, tout procédé qui tend à éviter le paiement d'un impôt pourrait être taxé de dissimulation dès lors qu'il s'écarte des voies juridiques normales.

Mais la jurisprudence a toujours reconnu au contribuable le droit de choisir lorsqu'un même résultat peut être obtenu de diverses façons la voie qui lui est la moins onéreuse.

Le terme de dissimulation ne peut s'appliquer qu'au fait d'induire en erreur les agents du fisc, soit sur l'existence d'un acte, soit sur sa nature réelle ou sur le montant des valeurs dont la déclaration sert de base au calcul des droits.

Ainsi définie, c'est un fait illicite. Lorsque la dissimulation est prouvée, le droit civil doit s'en occuper pour en régler les conséquences; c'est la théorie des contre lettres que nous retrouverons plus loin. Mais les dissimulations peuvent avoir bien d'autres effets sur le Droit. En se généralisant, elles constituent un élément important de la vie juridique actuelle et plus encore de celle de demain.

La systématisation de ces faits illicites est constatée et dénoncée par tous ceux que leurs fonctions mettent à

même de les observer : agents de l'Enregistrement, officiers ministériels. — Dans les débats financiers au Parlement, la constatation en a été faite maintes fois ⁽¹⁾.

Ces dissimulations peuvent se classer en trois catégories ;

1° L'assujetti se soustrait à la déclaration qui lui est imposée ;

2° Il satisfait à cette déclaration, mais en déguisant la nature réelle des actes accomplis ou de l'objet de ces actes ;

3° Tout en faisant une déclaration sincère, quant aux faits et à leur qualification fiscale, il n'avoue pas l'intégralité des sommes ou valeurs passibles de l'impôt.

SECTION PREMIÈRE. — *Absence de toute déclaration.*

La fraude prend cette forme particulièrement en matière d'impôt sur le revenu et de droits de succession.

Dans le domaine des droits d'acte, il ne peut en être de même pour les mutations d'immeubles ou de fonds de commerce aisément vérifiables et auxquels s'applique la théorie de la propriété apparente, ni pour les actes publics obligatoirement enregistrés. Depuis le 29 juin 1918, les actes synallagmatiques sous seings privés sont soumis à l'enregistrement obligatoire dans les trois mois de leur date. On peut concevoir que les parties se soustraient à cette obligation.

Lorsque les actes sur lesquels on veut éviter l'impôt

(1) Ch. Dumont, *Exposé des motifs du projet de loi sur le serment fiscal*, 12 juillet 1906 (*J. O. Déb. parl.* 1906, sess. ord. p. 2295). J. Caillaux, *Projet de budget pour 1909*, *J. O.*, sess. ord. 1908, Annexe, n° 1709, p. 361, Alex. Duval, 2^e séance du 19 avril 1920, *Ch. sess. ord.*, *Déb. parl.* p. 1118, Lafont, même séance, p. 1108.

ont le caractère d'actes probatoires au sens de l'article 1341 du Code civil, le défaut d'enregistrement peut avoir de graves conséquences : qu'une contestation vienne à se produire et l'acte dissimulé doit être enregistré avant tout usage en justice. Chacune des parties est intéressée à l'accomplissement de la formalité, le droit en sus étant exigible de chacune d'elles ⁽¹⁾ si l'acte vient à être révélé par un usage public ou une mention dans un acte soumis lui-même à l'enregistrement. La valeur probatoire de l'acte ainsi dissimulé n'est pas ébranlée, mais elle est subordonnée à l'acquittement des droits et des pénalités encourues, préalablement à tout usage.

L'acte sous seing privé visé par la loi du 29 juin 1918 sera donc déclaré dans les délais légaux par les parties ; celles-ci se ménageant un acte probatoire en prévoient l'emploi possible et ne se soucient pas de se rendre cet usage onéreux. Mais il leur est facile de laisser l'acte imparfait, de ne pas lui donner la forme qui en rend l'enregistrement obligatoire. Lors de la discussion de la loi de 1918, il a été expressément déclaré au Sénat ⁽²⁾ que « les actes complets en la forme synallagmatique » étaient seuls visés. Les contrats conclus par lettres missives restent donc dispensés de toute déclaration.

Il en est de même de tout écrit constituant un commencement de preuve au sens de l'article 1347 du Code civil. Tout l'art des parties va donc être de donner à ces écrits qui n'auront point figure d'actes à proprement parler une précision suffisante pour ne permettre aux juges aucune hésitation en cas de contestation.

(1) Art. 12 de la loi.

(2) Séance du 14 juin 1918, Réponse de M. Klotz, ministre des finances, à une observation de M. Milan. Déb. parl. Sénat, Sess. ord., 1918, p. 471.

De nouvelles mesures législatives pourraient-elles enrayer ces pratiques? Cela semble bien difficile car aller plus loin que le législateur de 1918, ce serait porter atteinte à l'immunité dont les contrats commerciaux ont toujours bénéficié vis-à-vis de l'Enregistrement et leur causer une gêne incompatible avec la rapidité et la simplicité de leurs formes. Même si la distinction était maintenue entre les contrats civils et commerciaux, on aboutirait à frapper de pénalités, l'usage en justice de pièces fort probantes, mais que les parties auraient en toute bonne foi négligé de soumettre à la formalité. Pénaliser l'avant-contrat ne saurait être de bonne politique financière.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, l'absence de déclaration est le cas général. Les déclarants sont une faible minorité⁽¹⁾. Encore devons-nous noter que parmi eux se trouvent nombre de fonctionnaires, d'employés qui ne peuvent cacher le chiffre de leurs gains, d'officiers ministériels qui ne peuvent dissimuler une part de leurs produits sans porter atteinte au capital représenté par la valeur de leurs offices. Lorsqu'il y a déclaration, celle-ci est souvent incomplète. Le déclarant passe sous silence une part de ses revenus. Sa situation est identique pour cette part à celle de celui qui n'a fait aucune déclaration. Nous les confondrons dans la suite de notre développement.

(1) Pour l'impôt de 1921 (Revenus de l'année 1920), 55.800 déclarations et 1/4 millions d'avertissements. La même année il était délivré 22 millions d'avertissements au titre des centimes additionnels communaux ou départementaux au principal des anciennes contributions directes supprimées. Mais nombre de contribuables étaient assujettis à ces impôts dans plusieurs communes et se trouvaient de ce fait titulaires de plusieurs cotes. Les chiffres ne sont donc pas absolument comparables, mais la différence en est cependant considérable.

Comme le remarquait Leroy-Beaulieu⁽¹⁾, parlant de l'Angleterre, là où existe l'impôt sur le revenu, l'usage s'établit de ne déclarer qu'une partie de ses revenus, la moitié ou les deux tiers par exemple. En France, on préfère, dès que l'on peut s'y dérober, se soustraire à toute déclaration. Pour certaines catégories de contribuables, le contrôle est difficile : professions non commerciales, commerçants au détail tenant leurs livres irrégulièrement ou n'en tenant pas du tout.

Lors même qu'il serait possible de rechercher avec fruit des revenus non déclarés, l'administration des Finances ne peut le faire. Débordés par le surcroît de travail que leur apporte le changement total de ses méthodes, ses agents se bornent sans plus à enregistrer les déclarations faites et à les contrôler sommairement. Sur ce point ce ne sont pas les mesures législatives qui manquent. Les propositions contenues dans le projet de budget pour 1923, ne remédieraient pas au mal véritable : l'impossibilité matérielle où sont des agents en nombre restreint de procéder à la surveillance minutieuse des ressources de chaque assujetti.

Lorsqu'une déclaration a été faite, un contrôle peut être exercé et révéler des insuffisances. Mais l'administration des Contributions directes, débordée, ne peut contraindre les insoumis de l'impôt à une déclaration. Les renseignements qu'elle possède par elle-même ou par l'entremise des autres administrations d'Etat ne peuvent lui donner que des indications fragmentaires dont le classement méthodique seul lui permettrait d'établir

(1) Leroy-Beaulieu, *Traité de la Science des Finances*, 8^e Édit., 1^{er} vol. p. 164.

ce tableau d'ensemble des ressources de chacun sur lequel est basé le calcul de l'impôt. Un tel travail demanderait un énorme personnel qui coûterait très cher avant même de produire un résultat. L'impôt rentrerait si cette surveillance pouvait être organisée, mais les frais de sa perception absorberaient le plus clair de ses produits.

Si le contrôle, sans être à ce point généralisé, s'exerçait à l'égard de certains contribuables, dans le but de faire des exemples et d'effrayer ainsi les récalcitrants, un autre danger surgirait. On pourrait craindre que ces mesures ne deviennent, aux mains de l'Administration une arme contre ses adversaires politiques. Les pénalités nouvelles, par leur gravité même et par leur caractère de sanctions correctionnelles, ne sauraient être mises au service d'inimitiés particulières. Les peines comminées en ces dernières années sont d'un maniement plus délicat que les amendes fiscales. Leur application nécessite des frais de justice, un procès dont la publicité seule cause au contribuable accusé de dissimulations un préjudice moral certain, même en l'absence de toute condamnation. Cette menace planant sur chacun pourrait devenir un instrument de chantage de la part d'adversaires peu scrupuleux. L'intérêt de l'Etat est de ne pas donner à penser que de tels procédés soient possibles.

Autre considération : l'application de telles peines expressément prévues par la loi peut ruiner des établissements prospères, par exemple la condamnation à la prison de tel chef d'entreprise. Le résultat n'en saurait être heureux pour l'intérêt national.

Surveillance générale rendue impossible par la complexité des recherches exigées : application des pénalités à quelques contribuables à titre d'exemple, de pratique dangereuse, voilà donc les moyens dont l'Administration pourrait user. Elle se trouve dans cette situation paradoxale d'être gênée par ses propres armes, paralysée par la masse des recherches à effectuer et par l'énergie même des pénalités applicables.

L'administration de l'Enregistrement est mieux partagée, au moins en ce qui concerne les transmissions d'immeubles : celles-ci ne peuvent passer inaperçues. La théorie de la propriété apparente, d'après laquelle l'Enregistrement n'a pas à s'inquiéter de la réalité des mutations qu'il constate, mais peut exiger le paiement des droits aussitôt qu'il est en présence d'une mutation apparente est entre ses mains une arme de pratique commode. La fraude est ici obligée de prendre d'autres formes.

SECTION II. — *Dissimulation de la nature des actes déclarés.*

Nous visons ici la fraude consistant à donner à l'objet de la perception une qualification différente de celle qui est réellement la sienne, ce changement de nom devant entraîner l'application d'un tarif moins élevé que celui réellement applicable. Cette fraude se pratique en matière d'impôt sur le revenu, ou de taxe sur le chiffre d'affaires.

Le contribuable en attribuant les ressources lui permettant un luxueux train de vie aux bénéfices soi-disant retirés d'une profession fictive, alors qu'elles lui pro-

viennent du revenu de ses capitaux ; le commerçant en se refusant à qualifier objet de luxe une marchandise classée comme telle obtiendra une diminution appréciable. l'un sur la différence de taux entre impôts cédulaires, l'autre sur la différence entre les deux taxes établies sur le chiffre d'affaires.

Le contribuable peut fractionner ses revenus en faisant souscrire à ses enfants des déclarations particulières, profitant ainsi pour chaque fraction des abattements à la base au lieu du dégrèvement plus faible qui lui serait accordé pour charges de famille. Le contrôle de l'Administration dans les banques est impossible car il faudrait prouver que le père a touché l'année précédente un revenu plus élevé et non que les enfants n'ont touché aucun revenu. Cependant l'usufruit légal faisant partie des revenus du père, sauf déduction des charges prévues à l'article 385 du Code civil, ce procédé n'est réellement efficace que si les enfants ont plus de dix-huit ans.

Les actionnaires d'une société peuvent, au lieu de se distribuer des dividendes passibles de l'impôt sur le revenu, en affecter la plus grande partie au remboursement par voie de tirage au sort du capital de leurs actions. Ce remboursement ayant pour objet un capital ne sera pas soumis à l'impôt. Ils peuvent également consacrer cette part de leurs dividendes à une augmentation du capital en la mettant en réserve, puis en la transformant en capital par distribution d'actions nouvelles au prorata des anciennes. Ce procédé, s'il ne peut affranchir de la taxe perçue en vertu de la loi du 29 juin 1872 article 1, par les soins de l'Enregistrement sur les dividendes, revenus, et tous autres produits des

actions⁽¹⁾, permet du moins d'éviter la perception de l'impôt global sur le revenu pour la part ainsi transformée⁽²⁾.

Il suffirait donc à une compagnie pouvant distribuer des dividendes de 10 o/o de consacrer cette somme à l'amortissement d'un dixième de ses actions chaque année et, l'amortissement terminé, de distribuer de nouvelles actions de capital pour que les sommes distribuées par elle annuellement soient exemptes de tout impôt sur le revenu : impôt sur le revenu des valeurs mobilières perçu par l'Enregistrement, impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux et industriels, impôt global. Les actions nouvelles seules seraient passibles lors de leur distribution du premier de ces impôts. Le capitaliste dont les titres seraient également répartis dans les diverses tranches de l'amortissement, toucherait chaque année, à titre de remboursement de capital, une somme égale à celle qui lui serait revenue si les dividendes étaient distribués normalement et se verrait ainsi exempté d'une part importante de ses contributions.

Mais c'est surtout en matière de droits d'enregistrement que la dissimulation sous cette forme est d'une pratique journalière. Les contribuables emploient deux procédés : dissimulation de la véritable qualité des biens qui sont l'objet de l'acte passible de droits ou dissimulation de la nature de cet acte lui-même.

Les parties, tout en conservant à l'acte juridique son vrai caractère, peuvent donner à l'objet transmis une

(1) Jurisprudence constante confirmée par un arrêt de la Ch. civ. du 6 mars 1922. *Rép. Enreg.* juill.-août 1922, n° 14101. *Addé trib.* Pithiviers, 26 janvier 1922, même n°, même art. et trib. Bordeaux 6 juin 1922. *Rép. Enreg.* sept.-oct. 1922, n° 14117.

(2) Cours de Préf. de la Seine, 22 nov. 1920. *Gaz. parl.* 1921, 1^{er} semestre p. 233.

qualification différente de celle qui est réellement la sienne, appeler pour l'Enregistrement pâture ce qui est un pré; sol de bois, un bois encore existant; déclarer comme étant à arracher une vigne en rapport. L'agent de l'Enregistrement, ne pouvant se transporter sur le terrain pour en juger, ne croit pas devoir requérir la procédure d'expertise. Dans tous les cas où il y a lieu à estimation à la valeur réelle d'après la loi du 27 mai 1918 (donations, successions, échanges), on peut ainsi sous-évaluer les objets transmis. En matière de vente, ce procédé facilite une dissimulation de prix.

Pour les transmissions de biens ruraux, il est aisé en désignant ceux-ci par la seule indication de leurs confins, sans se référer aux indications du cadastre, de leur attribuer une moindre étendue. La différence peut aller fort loin et permettre les mêmes sous-évaluations et dissimulations que le procédé précédent. Il suffit, pour éviter dans les ventes toute contestation ultérieure, d'insérer à l'acte la formule de style dans les études de notaire : « étant entendu entre les parties que la différence de contenance en plus ou en moins, s'il en existe, tournera au profit ou à la perte de l'acquéreur lors même que cette différence excéderait un vingtième » et de faire déclarer à l'acquéreur qu'il connaît parfaitement la propriété.

Pour passer vente d'un bois, les parties peuvent faire distinctement la vente du sol au droit de 10 o/o des ventes d'immeubles et celle du bois à couper au droit de 5 o/o des ventes de meubles, évitant ainsi de payer le droit de vente immobilière sur l'ensemble du prix. Un délai prolongé pouvant aller jusqu'à une vingtaine d'années peut être accordé pour effectuer la coupe. Au bout d'un aussi

long délai cette coupe peut même n'être pas effectuée et l'Enregistrement ne songera guère à s'assurer qu'elle l'a été. Il existe cependant un arrêt ancien qui reconnaît le droit pour l'Administration d'invoquer les présomptions de déguisement pour percevoir le droit de vente immobilière sur l'ensemble du prix ⁽¹⁾.

Les parties peuvent encore déguiser l'acte juridique qu'elles ont l'intention d'accomplir sous la forme extérieure d'un autre moins lourdement taxé. L'Enregistrement, en engageant des poursuites, peut dans certains cas, faire reconnaître en justice le vrai caractère de l'acte. Dans d'autres, il sera désarmé, le détour étant considéré comme l'usage par le contribuable de son droit de choisir la voie la moins onéreuse pour atteindre son but. Renvoyant à un chapitre spécial l'étude de ces pratiques, en ce qui concerne les actes à titre gratuit, nous ne les envisagerons ici que dans le domaine des actes à titre onéreux.

On a ainsi essayé sans succès de passer des ventes mobilières sous la forme d'actes de société ⁽²⁾ ou de contrat d'échange ⁽³⁾, des ventes d'herbes à faucher ou de matériaux à extraire d'une mine ou d'une carrière sous la forme d'un bail ⁽⁴⁾. Le droit de l'Administration de rendre à de tels actes leur véritable caractère et de le faire reconnaître en justice a toujours été admis ⁽⁵⁾. La seule

(1) Cass. 21 mars 1820 (D. 20.1.324., S. 21.1 119).

(2) Cass. 20 août 1867 (D. 67. 1. 337. S. 67. 1. 407).

(3) Cass. 20 mars 1839 (S. 39. 1. 346).

(4) Herbes à faucher Cass. 19 mars 1845 (S. 45. 1. 261) Carrières, Cass. 22 août 1842 (S. 42. 1. 790). Mines de houille Cass. 17 janv. 1884 (D. 44. 1. 89. S. 44. 1. 175) et 6 mars 1855 (S. 55. 1. 379).

(5) 9 juill. 1839 (S. 39. 1. 686) 14 nov. 1849 (D. 50. 1. 26. S. 49. 1. 766), 16 juill. 1849 (D. 49. 1. 174. S. 49. 1. 564), 25 mai 1869 (D. 69. 1. 429. S. 69. 1. 362), 15 avr. 1872, 2 espèces (D. 72. 1. 322. S. 72. 1. 247).

prescription applicable est celle de trente ans, car l'administration n'a commis aucune erreur de perception, ni aucune faute d'évaluation. Les droits ne pouvant être réclamés qu'après la découverte de la simulation, c'est à partir de ce moment seulement qu'une contrainte a pu être décernée ⁽¹⁾.

Mais si l'Enregistrement a souvent réussi à déjouer la simulation en réunissant des présomptions graves, précises et concordantes, il ne peut toujours faire sa preuve ; les parties risquant des pénalités plus considérables qu'autrefois, prennent plus de précautions. Enfin la réduction des cadres de l'Administration, le surcroît de travail qui lui est imposé par la perception d'impôts nouveaux comme la taxe sur le chiffre d'affaires, par les contrôles de toutes sortes qu'elle doit assurer, sont autant de raisons qui l'empêchent de rechercher la fraude. L'établissement d'un faisceau de présomptions exige en effet des recherches minutieuses pour contrôler, rapprocher les actes et y rechercher les contradictions et les invraisemblances.

Le nombre des simulations est illimité comme l'ingéniosité des contribuables. Nous allons en énumérer un certain nombre parmi les plus courantes.

Quand se fait une vente de meubles dont le prix n'est pas payé comptant, les parties peuvent substituer à l'acte de vente passible du droit de 5 o/o une obligation de sommes qui ne sera taxée qu'à 1 o/o.

Une obligation solidaire pourra cacher un cautionnement : il faudra pour cela que les coobligés soient tous intéressés ; mais leur intérêt peut être seulement éventuel.

(1) Req. 9 nov. 1903 (D. 04. 1. 586. S. 04. 1. 365).

Une transaction peut déguiser une mutation de propriété.

Des héritiers peuvent racheter l'usufruit du conjoint survivant par une voie détournée. Ils le font convertir en une rente viagère selon la faculté que leur en donne l'article 767 du Code civil. Cette transformation étant un acte du partage rétroagit au jour du décès. Pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété, le seul droit exigible est le droit fixe des actes d'exécution. Le rachat de la rente viagère vient ensuite compléter l'opération. Moyennant 0 fr. 50 o/o du capital versé au conjoint, la cession de ses droits successifs se sera réalisée. L'opération est parfaitement valable.

Certains procédés sont d'un usage dès longtemps établi; c'est ainsi qu'en matière de vente d'immeubles en vue d'une revente ultérieure, ce qui constitue l'industrie des marchands de biens, il est de pratique courante de donner à l'acheteur le mandat de vendre, la propriété restant ostensiblement au vendeur jusqu'à ce qu'un acte régulier de vente l'ait fait passer à un nouvel acquéreur. On évite ainsi un droit de transmission.

Le mandat s'accompagnait autrefois d'un acte secret constatant la vente et qui restait ignoré du fisc. Depuis la loi du 29 juin 1918, on use plutôt de la promesse de vente à un prix déterminé pendant un certain temps, dite option. Celle-ci n'étant pas un acte synallagmatique n'est pas soumise à l'enregistrement obligatoire dans les trois mois.

Le législateur a tenté de faire disparaître ce mode de contracter en créant un droit de vente spécial applicable au cas d'achat d'un immeuble en vue d'une revente. Mais l'obligation de déposer un droit s'élevant à 12 o/o,

les formalités nécessaires pour obtenir restitution d'une partie de cette somme, part qui va décroissant à mesure que s'allonge le délai entre les deux transmissions, enfin acquittement définitif d'un droit de 20 o/o au moins, enlèvent toute efficacité à cette tentative du fisc pour limiter sa perte. Le moyen détourné du mandat de vendre présente trop d'avantages pour être remplacé par la vente ferme enregistrée au tarif spécial. A tous ces procédés parfaitement réguliers et dont il n'appartient guère au législateur de prohiber l'emploi, ajoutons celui que l'on peut tirer des lois sur les échanges ruraux :

La loi du 3 novembre 1884 admet l'échange au droit de 0 fr. 20 o/o de tous les immeubles ruraux, bâtis ou non, c'est-à-dire de tous les immeubles affectés à une exploitation agricole, sans distinction de petites, moyennes ou grandes exploitations, de toutes propriétés de nues propriétés ou d'usufruits. Le bénéfice de ce tarif n'est accordé que si les immeubles échangés sont situés dans la même commune ou dans des communes limitrophes, ou encore si l'un d'eux est contigu aux propriétés de celui qui le recevra en contre-échange. Il faut de plus que ces biens aient été acquis par acte enregistré depuis plus de deux ans ou recueillis à titre héréditaire. Les parties doivent justifier de l'accomplissement de ces conditions par références au cadastre et dépôt à l'Enregistrement d'un extrait de la matrice cadastrale.

La loi du 27 novembre 1918 complétée par l'article 7 de la loi de finances du 12 août 1919 et par le décret portant règlement d'administration publique du 5 juillet 1920 exempte de tous droits d'enregistrement, de timbre

et d'hypothèque perçus au profit de l'Etat les échanges d'immeubles non bâtis effectués en vue du remembrement de la propriété rurale. La loi ne parlant pas des immeubles bâtis, on peut se demander si les dispositions de la loi de 1884 continuent à leur être applicables⁽¹⁾. Les conditions sont les mêmes que celles exigées par la loi antérieure, avec cependant l'adjonction à l'acte d'un certain nombre de mentions obligatoires.

Les parties peuvent tirer parti de ces dispositions en effectuant ce qui eut fait l'objet de deux ventes sous la forme d'un échange bénéficiant de l'exemption de tous droits suivi d'une vente. Cette opération leur permet d'économiser les droits sur la vente passée sous silence. Mais on peut aller plus loin et vendre ainsi sans payer de droit un immeuble rural en recevant une bonne partie de sa valeur en argent. La loi de 1918, ne distinguant pas, les droits sur la soulte qui devraient être perçus au même taux que le droit de vente immobilière sont compris dans l'exemption. Le législateur pensait surtout au remembrement par échanges collectifs. Mais la généralité des termes de la loi oblige à étendre cette exemption au cas d'échanges individuels⁽²⁾. L'Enregistrement n'a pu prendre contre la fraude d'autres mesures que la recommandation faite à ses agents d'une vigilance particulière pour restituer aux actes présentés leur caractère véritable⁽³⁾.

(1) C'est l'avis de M. Maguéro dans son commentaire de la loi dans la *Revue d'Enregistrement* n° 7287. L'*Instruction de l'Enregistrement* n° 3662, page 13 affirme au contraire que le droit de 0 fr. 20 est aujourd'hui sans application.

(2) *Instruction de l'Enregistrement*, n° 3662, p. 14.

(3) Comparer la solution de l'arrêt de Cassation du 20 mars 1839 (S. 39. 1.346).

L'Administration a proposé au Ministre de déposer d'urgence au Parlement un projet de loi rétablissant le droit de soultte en matière d'échanges individuels d'immeubles ruraux.

En attendant qu'intervienne une nouvelle décision législative, la fraude a le champ libre sous réserve des conditions requises par la loi et des précautions indispensables.

En matière d'actes constitutifs de sociétés en nom collectif, civiles ou commerciales, il est de pratique courante d'insérer une clause permettant le versement dans la caisse sociale par chacun des associés à sa volonté, de sommes portant intérêt à dater du versement. Le jeu de cette clause permet de limiter à un chiffre extrêmement réduit la mention des apports sociaux. Il est entendu entre les associés que dès le lendemain de la constitution chacun d'eux mettra dans la caisse sociale, sous le nom de versement facultatif en vertu de la clause précitée, la somme représentant son véritable apport. Cette clause ne change rien aux droits des créanciers qui de toute façon peuvent s'exercer sur tous les biens de chaque associé. Les sommes soumises au droit d'apport de 1 o/o peuvent être dans une proportion infime par rapport à la somme réellement mise en société sous le couvert de ce déguisement, par exemple 20.000 francs pour un million.

Il faut noter aussi les chicanes que peut permettre la théorie des conditions dépendantes et indépendantes. Les premières sont exemptes de tout droit par le seul acquittement de l'impôt qui grève l'acte principal qui les englobe. Si l'on peut réunir en un seul acte plu-

sieurs dispositions se rapportant l'une à l'autre, on évite ainsi la multiplicité des droits. On peut essayer de donner le rôle de disposition principale à la moins lourdement taxée. C'est là une question d'habileté dans la rédaction de l'acte car il faut que la dépendance paraisse forcée entre les diverses dispositions. C'est là une question de fait et d'espèce. La dénomination donnée par les parties à l'acte joue un rôle important pour la détermination de la disposition principale, mais elle ne lie pas l'Administration qui peut toujours rendre à l'acte sa dénomination réelle.

SECTION III. — *Les dissimulations de prix dans les actes à titre onéreux.*

Panurge souffrant de « faulx d'argent » avait cent manières de s'en procurer, dont la plus commune était « par voie de larcin furtivement fait ». De même le redevable aux prises avec le fisc trouve cent manières de lui échapper dont la plus commune consiste à dissimuler en ses déclarations le plus possible des sommes ou valeurs sur lesquelles est assise la perception de l'impôt.

Les divers procédés que nous venons d'indiquer ont chacun leur domaine particulier. Ils sont d'application toujours limitée. Certains exigent des parties la connaissance des ressources que leur offre le droit-civil. Il en est autrement de celui dont nous allons nous occuper.

Les faits ou les mutations passibles de l'impôt sont

déclarés tels qu'ils sont, mais les valeurs imposables sont en grande partie passées sous silence. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu nous avons déjà signalé les déclarations partielles de revenus. La tendance à réduire la part déclarée, lorsque cela est possible, est d'autant plus sensible que la progressivité de l'impôt est plus accentuée. L'intérêt que l'on trouve à échapper à la perception de l'impôt sur le revenu donne une valeur très pratique à la dissimulation des intérêts convenus dans les obligations de sommes, des intérêts payés dans les quittances du capital, des loyers et fermages dus à raison de contrats de louage.

Dans l'acte d'obligation, les intérêts peuvent être calculés par avance et ajoutés au capital à restituer ou déduits du capital prêté. S'ils ont été stipulés expressément, la quittance peut éviter de faire mention de leur acquittement, le débiteur étant assez couvert par la présomption de libération de l'article 1908 du Code civil. Les loyers et fermages peuvent être dissimulés pour une large part dans l'acte présenté à l'Enregistrement si le bailleur a la précaution de se faire payer d'avance, sous escompte, la part dissimulée. Le bénéfice est double, l'Enregistrement étant fraudé ainsi que les Contributions directes. Le preneur trouve avantage à agir ainsi car un loyer élevé suppose des revenus importants dont la dissimulation se trouve facilitée. Ainsi une fraude en engendre une autre, les intérêts particuliers se liant contre celui du fisc.

En ce qui concerne les mutations, une distinction s'impose entre les ventes et les transmissions qui ne comportent pas la stipulation d'un prix. Renvoyant au chapitre sui-

vant ce qui concerne ces dernières, nous ne traiterons que des ventes.

La base du calcul de l'impôt est ici le prix versé par l'acheteur augmenté des charges autres que celles imposées par la loi. L'impôt est perçu sur la valeur réelle si celle-ci est supérieure au prix convenu, et l'Enregistrement peut s'assurer de cette valeur par une expertise.

La dissimulation d'une partie du prix dans les ventes d'immeubles, de fonds de commerce, d'offices ministériels, comme celle des soultes d'échange est un fait général et notoire. Dès longtemps le législateur a pris des mesures contre ces réticences. La faculté d'expertise, l'aggravation des pénalités, l'affirmation solennelle de sincérité imposée par la loi du 18 avril 1918 et, mesure plus grave, la nullité comminée à l'encontre des contre-lettres par la loi du 27 février 1912 n'ont eu aucun effet.

La contre-lettre n'a jamais été d'un usage bien courant. La partie du prix dissimulée au fisc est payée comptant, ce qui fait tomber dans le vide la nullité prononcée par la loi de 1912.

L'intérêt des parties à faire des déclarations frauduleuses s'est accru avec l'élévation du taux de l'impôt; aussi la part dissimulée est-elle très élevée : un tiers, moitié, parfois les trois quarts du prix payé, selon les facilités de contrôle que l'on suppose à l'Administration.

On a essayé de remédier à la fraude en imposant aux notaires l'affirmation qu'ils ignorent toute dissimulation, mais cette innovation de la loi de 1918 est sans effet utile. L'intérêt des notaires suffisait à en faire les auxiliaires du fisc, leurs honoraires étant en fonction des valeurs portées à l'acte. Leur action est inefficace car les

parties indiquent au notaire le prix fictif et non le prix réel. Si l'un d'eux voulait s'opposer à une déclaration qu'il saurait être frauduleuse, ses clients le quitteraient pour un autre moins scrupuleux, ou pour un agent d'affaires accommodant qui rédigerait l'acte sous seing privé.

Alors que les droits n'avaient pas encore été portés de 7 o/o à 10 o/o, l'exposé des motifs du projet de loi de finances de M. Joseph Thierry ⁽¹⁾ citait à l'appui des réformes préconisées, des chiffres éloquentes. En matière de ventes immobilières vingt-deux contraventions relevées par l'Enregistrement donnaient une proportion moyenne de 35 o/o de dissimulations par rapport aux valeurs réelles et cela malgré la timidité ordinaire des expertises. En certains cas cette proportion atteignait 67 o/o.

En matière de ventes de fonds de commerce, les dissimulations sont encore plus éhontées. D'après le même exposé de motifs, vingt-cinq contraventions dressées accusaient une dissimulation moyenne de 65 o/o. Certains cas étaient particulièrement significatifs : pour un prix réel de 85.000 francs, par exemple, les parties déclaraient 5.000 francs ; pour un prix réel de 210.000 francs l'acte avouait 4.000 francs, soit une fraude dépassant 98 o/o.

Sans doute ces chiffres se rapportent-ils à des actes qui ont provoqué l'intervention du contrôle fiscal, mais on ne peut dire que celui-ci s'attache uniquement aux opérations qui contiennent les irrégularités les plus considérables. Le manque d'informations sur la valeur réelle des

(1) Du 22 juin 1917. *J. O. Documents parlementaires. Session de 1917. Chambres annexes*, n° 3452, p. 852. Il s'agissait de l'institution du serment en matière fiscale.

biens transmis force l'Enregistrement à opérer un peu au hasard, et la plupart du temps à s'abstenir.

La hausse rapide qui s'est produite dans ces dernières années, soit sur les immeubles, soit sur les fonds de commerce, rend toute surveillance délicate d'autant que des variations assez brusques se produisent. Les chiffres cités par le document officiel de 1917 sont antérieurs au plus sérieux mouvement dans les prix. Il semble que les pourcentages qui y sont relevés conservent toute leur valeur d'indication. La situation n'a pu se modifier depuis lors qu'au détriment de l'Administration à la suite du relèvement des tarifs effectué en 1920.

Une enquête dans les études de notaire conduirait aux mêmes conclusions : la dissimulation est au moins d'un tiers des prix. Il suffit pour s'en assurer de comparer les prix moyens à l'hectare portés aux actes dans les ventes amiables et ceux atteints dans les ventes aux enchères. L'affirmation solennelle imposée aux parties par la loi du 18 avril 1918, la menace de peines correctionnelles n'ont rien changé aux habitudes ainsi qu'il était aisé de le prévoir.

Les dissimulations dans les transmissions d'offices ministériels ont été de tout temps d'un usage courant. La preuve en est dans la jurisprudence très fournie à laquelle elles ont donné lieu, bien que deux arrêts de la Cour de Cassation eussent dès 1841 ⁽¹⁾ proclamé la nullité de toute contre-lettre en cette matière comme portant atteinte à l'ordre public. Le contrôle de la Chancellerie doit en

(1) Cass. Req. 7 juill. 1841, 2 espèces. D. 41 1.302. S. 41.1.572 et D. 41 1.304. S. 41.1.693.

effet être effectif. La loi du 27 février 1912 n'a fait ici que consacrer une jurisprudence bien assise. La contre-lettre n'était d'ailleurs plus en usage dans ces transmissions depuis les arrêts de 1841.

CHAPITRE II.

Dissimulation et évasion fiscale en matière de successions.

Parmi tous les impôts frappant les mutations, c'est en cette matière que les droits fraudés atteignent les chiffres les plus considérables. Le caractère progressif très accentué de ces droits, leur énormité, même en ligne directe, donnent aux héritiers, et surtout au futur *de cujus*, l'impression d'une confiscation injustifiable. Aussi, nombreux sont les procédés employés pour assurer la fuite de la matière imposable.

SECTION PREMIÈRE. — *Absence ou insuffisance de déclaration.*

La fraude ne peut se pratiquer sous cette forme en ce qui concerne les immeubles; toute mutation de ce genre doit être enregistrée et elles ne peuvent passer inaperçues. Les créances et les titres nominatifs appartenant au *de cujus* ne peuvent non plus échapper aux droits, leur transfert ayant pour effet d'avertir l'Enregistrement de leurs transmissions. Les décès étant portés à sa connaissance par son droit de communication sur les registres de l'Etat-civil, on ne peut s'abstenir de faire une déclaration de succession que si le *de cujus* ne possédait ni immeubles,

ni créances, ni titres nominatifs et, depuis l'extension des pouvoirs de contrôle, s'il ne possédait pas de compte en banque ou de valeurs enfermées dans un coffre-fort loué en France. Ajoutons que les capitaux dus par les Compagnies d'assurances sur la vie à raison du décès de l'assuré ne peuvent non plus être dissimulés.

Pour s'assurer de l'exactitude des déclarations, l'Enregistrement a toujours pratiqué une surveillance des mouvements qui se produisent dans les patrimoines, lorsque ces mouvements sont portés régulièrement à sa connaissance. C'est la méthode des renvois dont nous avons déjà parlé. L'élargissement de ce contrôle sur les dépositaires de fonds, la multiplicité des recherches prévues pour s'assurer de la sincérité des déclarations ont eu pour résultat de compléter le casier fiscal, mais aussi d'en rendre le maniement moins commode. L'Enregistrement comme les Contributions directes ne peut, faute du personnel nécessaire, user de toutes les armes qui sont entre ses mains ⁽¹⁾.

Les créances chirographaires comprises dans une succession, bien que nominatives par leur nature, sont de dissimulation facile. Il suffit aux héritiers de s'entendre avec les débiteurs, au besoin en achetant leur complaisance, et d'annuler le titre primitif en échange duquel chacun reçoit un nouveau titre le reconnaissant personnellement comme créancier pour la part qui lui revient dans la créance héréditaire.

L'argent liquide et les valeurs au porteur fournissent au défaut de déclaration une ample matière lorsque le

(1) Voir Girard. De l'Évasion fiscale en matière de droits de mutation par décès. Thèse Paris 1916.

de cuius où ses héritiers les ont conservés par devers eux ou les ont déposés à l'étranger : il en est de même des meubles corporels non assurés. L'Enregistrement se trouve dans l'impossibilité de rechercher ces omissions à moins que les intéressés n'en fassent eux mêmes l'aveu ultérieur, soit dans un partage, soit plutôt dans une contestation survenue entre eux.

Cette fraude a été pratiquée de tous temps, mais l'élévation des tarifs et leur forme progressive offre aujourd'hui une prime alléchante à ceux qui peuvent en user. L'omission d'une partie de l'actif est en effet d'autant plus avantageuse que la succession est plus importante, car l'on évite ainsi les plus hauts échelons de la taxation applicable, limitant ainsi les effets de la progressivité.

Les héritiers peuvent être amenés à la dissimulation pour se soustraire aux pénalités encourues par leur auteur. Le législateur en effet a décidé que lorsqu'il résulterait d'une déclaration de succession que le défunt s'est soustrait de son vivant aux charges des impôts cédulaires ou de l'impôt général sur le revenu, les impôts et les pénalités encourues de ce fait seraient recouvrables sur la succession. Les héritiers n'ont d'autre alternative que celle de subir les conséquences d'actes frauduleux auxquels ils sont restés étrangers ou de commettre une fraude nouvelle. Cette sanction, le jugement des morts a-t-on dit, a le tort de faire échec au principe de la personnalité des peines et de provoquer de la part de ceux qui sont ainsi frappés une révolte qu'ils peuvent en leur conscience trouver par là même assez justifiée.

L'importance de ces dissimulations a été souvent attestée, soit par les agents de l'Administration, soit dans

les discussions parlementaires. Les évaluations faites des sommes dissimulées variaient avant la guerre entre 600 et 1.200 millions chaque année ⁽¹⁾. Les chiffres donnés ne peuvent être précis, car il n'y a aucune base certaine pour leur établissement. En tous cas l'absence presque absolue de valeurs dissimulables dans les déclarations de succession est un fait reconnu de tous les agents de l'Enregistrement. On peut affirmer que la fraude est énorme,

Le législateur fiscal l'a reconnu et a tenté de la compenser, on pourrait dire de la régulariser. Lorsqu'il a augmenté les taxes sur les titres au porteur, il prétendait trouver ainsi une contre-partie aux pertes qu'il éprouve lors des transmissions de ces valeurs à titre gratuit ⁽²⁾. Ces droits ont été élevés par la loi du 25 juin 1920 au cinquième du revenu des titres. Dans le même ordre d'idées la loi du 31 déc. 1921 (art. 24) a porté le droit d'enregistrement sur les obligations hypothécaires de 1 à 3 o/o lorsqu'elles revêtent la forme au porteur. Ces charges imposées à la fraction la plus importante des valeurs aisément dissimulables ont eu pour corollaire la concession d'avantages aux titres nominatifs. On a été jusqu'à exonérer sous certaines conditions de la moitié de l'impôt sur le revenu les titres nominatifs appartenant

(1) Charles Dumont 12 juillet 1906, (*J. O.*, Déb. Parl., 1906, sess. ord. p. 2295). Exposé des motifs du projet de loi instituant le serment fiscal, et proposition du 23 mars 1908. *J. O. Ch. Ann.* n° 1618. — La fraude en matière successorale atteindrait un milliard de valeurs dissimulées, soit un tiers des valeurs mobilières et 1/6 de l'actif successoral net. M. Edmond Michel, inspecteur du Crédit Foncier, évalue ces dissimulations à une moyenne de 800 millions à un milliard par an, entre 1905 et 1910 (Etude sur la fortune privée et les fraudes successorales) cité par Nicolau. *Th. Paris* 1922, p. 72.

(2) Projet de budget pour 1909; Exposé de M. Joseph Caillaux ministre des Finances: « Cette taxe est un forfait auquel le redevable ne se soumet que s'il y trouve un avantage ». *J. O. sess. ord.* 1908, *Ann.* n° 1709, p. 363.

aux petits capitalistes. Si l'action de ces mesures pouvait se faire sentir librement, les effets de la fraude en seraient neutralisés en partie par la conversion au nominatif au moins des titres détenus par les petits capitalistes. Les autres auront toujours avantage à permettre à leurs héritiers d'éviter les droits énormes grevant les tranches élevées des grosses successions.

Mais au moment où ces mesures se systématisaient, la guerre obligeait l'Etat Français à jeter sur le marché une masse de titres sans précédent. Le public préférant la forme au porteur, la presque totalité des valeurs de nouvelle création a été émise sous cette forme. Le revenu de ces valeurs est, par une formule générale, exempt de tout impôt présent et à venir, autre que l'impôt global sur le revenu. Aux émissions d'Etat (titres d'emprunt, bons et obligations de la Défense Nationale, bons du Trésor) sont venues s'en ajouter d'autres, faites par des personnes publiques (Villes, départements) ou privées, mais jouissant de la garantie de l'Etat (Crédit national, consortiums industriels des régions libérées, Compagnies de chemins de fer) toutes exemptes d'impôts selon la même formule. Les établissements commerciaux ou industriels qui eurent à émettre des titres furent obligés de garantir à leurs souscripteurs éventuels les mêmes avantages en prenant tous les impôts à leur charge.

On peut donc dire que pour toutes les valeurs au porteur émises depuis 1914, la taxe sur le revenu ne joue plus son rôle de mesure préventive de la fraude. L'Etat qui perd aux dissimulations du capital, lors de ses transmissions, ne peut plus récupérer sa perte sur la taxe annuelle ou, s'il élève celle-ci, l'effet n'en est pas ressenti par le possesseur des titres.

L'individu n'éprouvant pas la diminution de revenus qui serait de nature à le faire réfléchir, ne songera nullement à transformer ses titres au nominatif, et le but avoué du législateur se trouve ainsi manqué. Les titres nominatifs des types récents sont même défavorisés car leurs propriétaires auraient à acquitter pour les convertir au porteur un droit de 2 o/o tandis que les titres émis dès l'origine sous la forme au porteur sont exempts de tous droits correspondants.

Or les valeurs émises depuis 1914 représentent dans le pays une masse de beaucoup plus considérable que celle des valeurs antérieures à la guerre sur lesquelles seules l'élévation des taxes sur le revenu peut être de quelque efficacité.

La seule arme dont l'Administration dispose est la présomption créée par la loi du 18 avril 1918, art. 17. Les valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins de six mois avant son décès sont réputées faire partie de la succession si elles sont retrouvées en la possession de ses héritiers, donataires ou légataires à titre universel, sauf faculté pour eux d'acquitter, s'ils le préfèrent, les droits de donation sur ces sommes ou valeurs dans un délai de trois mois à partir de la mise en demeure de l'Administration. Cette dernière n'a pas, comme on pourrait le croire, l'occasion de se servir souvent de cette présomption rigoureuse. Comment en effet faire la preuve de la perception des revenus par le défunt ? Cette preuve manquant, l'Enregistrement est désarmé. Il ne peut compter, aujourd'hui comme autrefois, que sur les aveux provoqués par les réclamations de cohéritiers au courant des valeurs possédées par le *de cujus*.

Aussi ne faut-il pas s'étonner que la suppression de la forme au porteur qui permet cette dissimulation des valeurs mobilières ait été demandée à diverses reprises. M. Charles Dumont déposait dès 1906 un projet en ce sens et en 1920 M. Lafont, appuyé par M. Loucheur, en soutenait un autre à la tribune ⁽¹⁾. Le ministre des Finances, M. Marsal, combattit le projet et la Chambre le rejeta. Il semble qu'un tel projet entraînerait de trop graves conséquences économiques pour que son adoption soit possible. L'inefficacité en serait certaine en l'absence de conventions internationales étendant cette réforme à tous les pays.

La loi du 31 mars 1903, art. 7, soumet l'ouverture de tout compte-joint à la déclaration dans le délai de trois mois au bureau de la résidence du dépositaire ; mais le déposant peut esquiver la surveillance dont il est l'objet en changeant ultérieurement de domicile. Le bureau de l'ancien domicile ignorera ce changement et celui du nouveau domicile ne recevra pas la communication qui lui permettrait de notifier utilement le décès à l'établissement de crédit dépositaire.

La loi du 18 avril 1918 a prétendu rendre impossible la mainmise par les héritiers sur les sommes et valeurs déposées dans les coffres-forts loués dans les banques. Elle impose à ces dernières de se refuser à toute ouverture postérieure au décès du locataire ou de son conjoint en dehors de la présence d'un notaire. Elle les oblige aussi à noter sur un registre qui est communiqué à l'En-

(1) 1^{re} Séance du 20 avr. 1920. *J. O., Déb. Parl., Chambre, sess. ord.* 1920, p. 1137.

registrement l'identité de ceux qui ont demandé à ouvrir le coffre et l'heure de ces demandes.

Mais il est aisé au locataire de donner à un de ses proches en qui il ait toute confiance une procuration pour ouvrir le coffre; muni de cette pièce, le mandataire requerra l'ouverture dès qu'il verra son mandant en danger de mort, au besoin même aussitôt après le décès, mais avant que la banque n'en soit avisée. La déclaration faite à l'Etat-civil attribuera au décès une heure un peu plus tardive pour déjouer le contrôle exercé sur le registre de la banque. L'ouverture du coffre faite selon les formes prévues par la loi de 1918 ne révélera plus l'existence d'aucune valeur passible des droits de mutation. Le même procédé peut servir à esquiver la perception sur les comptes en banque (dépôts de titres ou de sommes). Ce mandat n'est soumis à aucune déclaration par la loi de 1903 qui ne vise que les comptes indivis ou collectifs avec solidarité.

Le locataire du coffre peut aussi faire à son héritier une reconnaissance de dépôt; les valeurs enfermées dans le coffre seront ainsi pour le fisc la propriété de l'héritier: qu'un acte en ce sens soit enregistré et il sera inattaquable.

Il en serait de même des actes enregistrés constatant une dette envers le successible. Cette dette serait une charge de la succession, dont déduction devrait être faite pour le calcul des droits. C'est là un moyen de faire des legs particuliers, mais un moyen dangereux.

Ainsi que les deux précédents, il ne peut s'employer qu'entre personnes ayant entière confiance les unes dans les autres.

Un autre procédé, très en faveur avant la guerre, était le dépôt de sommes ou de valeurs à l'étranger. Impossible en Angleterre où de tels dépôts eussent été soumis aux impôts anglais et français cumulés depuis la convention du 15 novembre 1907, ce mode de fraude faisait la fortune des banques belges, suisses et même allemandes.

Les difficultés éprouvées pendant la guerre par ceux qui en avaient usé, l'interdiction d'exporter les capitaux établie par la loi du 3 avril 1918 ont diminué le chiffre de ces dépôts : mais avec le retour à des conditions plus normales d'échanges internationaux, l'intérêt présenté par ce procédé réapparaîtra. Droits de successions et impôts sur le revenu seront ainsi tenus en échec. Le développement des dépôts de l'étranger a correspondu au changement de notre système d'impôts. Chaque pas vers l'impôt sur le revenu, chaque aggravation des droits de succession ont provoqué avant la guerre une évaseion de capitaux hors de France⁽¹⁾.

SECTION II. — *Les sous-évaluations.*

L'impôt se percevait autrefois dans les successions immobilières et les autres modes de transmission des

(1) Le chiffre des dépôts dans les banques suisses progressait entre 1895 et 1909 de 749 à 1655 millions pour les seuls comptes courants, ceux-ci alimentés en général par le produit des coupons des titres déposés. Le montant des comptes courants en France et en Angleterre restait stationnaire pendant cette période : rapport général sur le budget de 1911, p. 15 et 16, ann. 384. Voir les chiffres cités par M. Chassaing à la séance du 29 mars 1918 de la Ch. des députés, *J. O. Déb. parl.*, p. 117, ci-dessus cités p. 28, note 1.

immeubles qui ne comportent pas un prix en espèces (donations et échanges), sur une valeur forfaitaire établie par la capitalisation du revenu cadastral à un taux uniforme pour une même catégorie de biens. Depuis la loi du 27 mai 1918, le régime déjà en vigueur pour les meubles a été substitué à l'ancien mode de procéder. Les immeubles sont évalués directement par les parties et c'est sur l'estimation contenue dans leur déclaration que se fait le calcul des droits à percevoir.

C'est au cours de la discussion du projet de loi réprimant les fraudes fiscales devenu la loi du 18 avril 1918, et en corrélation avec ce projet que le Sénat vota le principe du changement de l'assiette des droits. Le projet, modifié par la Chambre, donna lieu dans les deux Assemblées à des discussions intéressantes pour l'étude de ses répercussions éventuelles⁽¹⁾.

Le ministre des Finances tenta en vain de maintenir le principe du forfait. Il offrait de modifier les bases de la perception qui s'avéraient défectueuses. La capitalisation par vingt ou vingt-cinq fois le revenu présentait cet avantage d'éviter les chicanes et de procurer un impôt qui rentrait. On aurait pu substituer le revenu net au revenu brut. Toutes les propositions en ce sens furent repoussées.

Ce fut un principe qui l'emporta bien plus que des raisons pratiques. De l'avis des services intéressés, ce changement du mode de perception devait, à ne supposer qu'une atténuation moyenne de 25 o/o dans les évaluations, creuser dans le budget, un trou de quatre-vingt

(1) Chambre, 5 avril 1918, Déb. parl. sess. ord., p. 1291. Sénat, 15 mars Déb. parl. sess. ord., p. 191, 19 mars, p. 200 et 14 mai 1918, p. 361.

à cent millions selon les tarifs alors en vigueur. On ne peut nier en effet le penchant naturel du contribuable à sous-évaluer son bien lorsque l'estimation qui lui est demandée doit servir de base au calcul de l'impôt. Contre cette tendance de tous les temps et de tous les pays, l'expertise ne saurait être pour l'Administration une arme suffisante.

Faire confiance dans ces conditions à l'estimation faite par un chacun, juge en sa propre cause, c'était rendre matériellement impossible l'exacte perception de l'impôt. La majorité des contribuables, sinon la totalité, préfère courir le risque d'une expertise qui, le plus souvent, ne se produira pas. Le contrôle de l'Administration a d'autant plus de peine à découvrir la sous-évaluation, que la loi nouvelle a transformé complètement ses méthodes.

Les recherches jusqu'alors dirigées sur les revenus doivent se tourner maintenant du côté de la valeur vénale, et cela au moment où les prix sont plus sujets à variation qu'ils ne l'ont jamais été.

Le chiffre seul des déclarations à contrôler suffit à rendre le contrôle impossible. Des déclarations du ministre des Finances il ressort, qu'il y a annuellement de 180.000 à 200.000 successions comprenant des immeubles auxquelles il faut ajouter 45.000 donations ou échanges immobiliers. Le minimum des litiges à prévoir est de 8 à 10 o/o.

Vérifier dans le détail une pareille masse de déclarations estimatives et contester toutes celles qui devraient l'être n'est pas possible. Ne pouvant remplir sa tâche complètement, l'Administration en est réduite ou à laisser faire, ou à limiter ses recherches et ses contestations. Mais

lorsqu'elle critique un certain nombre d'évaluations, rien n'indique qu'elle ait gain de cause. Obligée de prendre en tous les cas l'initiative de la contestation, elle est en état d'infériorité manifeste et le recours obligatoire à l'expertise l'oblige, ainsi que les redevables, à des frais exagérés.

Ces frais sont le plus sûr résultat du régime nouveau, dès lors que l'Enregistrement n'accepte pas pour vraies toutes les déclarations. Les sommes perdues par le fisc sont tout profit pour les experts. Admettre l'évaluation des immeubles à la convenance des redevables ou généraliser l'expertise, c'était créer un nid à procès. Intermédiaires et agents d'affaires ont su tirer parti de la situation. Ils conseillent les parties, leur indiquent comment frauder le fisc, multiplient les réclamations; ils n'ont aucun intérêt à faciliter les solutions amiables. Le nombre considérable de procès ainsi provoqués leur permet de réaliser des bénéfices scandaleux ⁽¹⁾.

L'argument qui l'emporta sur les protestations des services intéressés fut le rappel des principes sur lesquels se base notre système actuel d'impôts. Le rapporteur du projet, M. Balitrand, décida du vote de la Chambre malgré les arguments d'ordre pratique en rappelant que « la déclaration devient de plus en plus dans le pays et dans le monde entier la base de la perception de tous les impôts. Il y a un mouvement universel en

(1) M. Klotz au Sénat, Séance du 14 mai 1918, Déb. parl. p. 363, Cf. ministre des Finances au Sénat, 2^e séance du 26 févr. 1912, Déb. parl. p. 424. Il existe des agences d'affaires qui, opérant au grand jour, se chargent moyennant un tant pour cent (un tiers) des droits restitués, en cas de succès seulement, de toutes instances avec l'Enregistrement et en conservent les frais à leur charge. Les mêmes combinaisons existent en matière de contributions directes.

faveur de la déclaration contrôlée comme base de toutes les contributions ».

Ne semble-t-il pas entendre un écho des conceptions mystiques qui guidaient certains membres des Assemblées révolutionnaires? « Périssent nos finances, eût-on pu ajouter, plutôt qu'un principe ». Le principe ici c'était l'unité de conception en matière d'impôts quel qu'en soit l'objet, l'identité de forme en la matière la plus diverse de par sa nature même et cette tendance triompha des observations présentées à la discussion par les défenseurs des intérêts du Trésor.

L'expertise devrait être très employée comme contre-poids à la multiplication des évaluations insuffisantes, mais ne l'est guère en fait. Les Circulaires de l'Enregistrement ont beau recommander aux agents le contrôle soigneux des déclarations, leur prescrire de ne point hésiter à engager la procédure d'expertise dès qu'il y a des raisons plausibles pour croire à une insuffisance, dans la pratique les parties ont toute latitude pour fixer elles-mêmes et à leur gré la valeur passible de l'impôt. Il est inutile de relever les inconvénients de cette situation au moment où les tarifs des droits de mutation à titre gratuit viennent d'être augmentés à plusieurs reprises et dans une forte proportion.

Nous avons déjà indiqué les raisons pour lesquelles l'Administration, débordée, ne pouvait plus assurer le contrôle des déclarations faites par les parties. Les difficultés de la procédure d'expertise, ses complications, l'embarras causé par le bouleversement des bases de la perception se joignent contre l'Administration aux effets de la solidarité des fraudes. « Pour le moment, disait le ministre

des Finances ⁽¹⁾; on ne dispose pour vérifier les déclarations de valeurs réelles que des actes de vente et de partage, et les dissimulations aussi importantes que nombreuses, contenues dans ces actes en font des instruments « de contrôle plutôt avantageux pour les redevables ».

On peut rapprocher en effet les sous-évaluations des dissimulations de prix dans les ventes avec cette atténuation cependant que la fraude y est moins caractérisée. Il n'y a ici caractère mensonger que si l'erreur commise est manifestement invraisemblable. Aussi la loi prévoit-elle une marge d'erreur au-dessous de laquelle aucune pénalité n'est encourue, les frais d'expertise eux-mêmes restant à la charge de l'Administration. Des paliers supplémentaires sont établis comportant l'application de pénalités croissantes à mesure que diminue la vraisemblance d'une erreur ⁽²⁾.

SECTION III. — *Mise en œuvre de procédés juridiques permettant d'échapper aux droits de succession.*

Aux moyens frauduleux qui assurent l'évasion fiscale de toute une classe de biens successoraux comme la non-déclaration pour les meubles et la sous-évaluation pour les immeubles se joignent d'autres procédés moins irréguliers. Ceux-ci permettent de soustraire aux droits la transmission de tel ou tel bien particulier ou même l'ensemble d'un patrimoine en transformant le titre de celui qui est appelé à les recevoir. Leur caractéristique est la

(1) Séance du Sénat du 14 mai 1918. *J. O*, Déb. parl., Sess. ord. 1918, p. 362.

(2) Art. 5 de la loi.

mise en œuvre de procédés juridiques. Ils ne sont point des dissimulations à proprement parler puisqu'ils sont l'usage d'une faculté légale.

C'est ainsi qu'en un acte de donation susceptible de donner lieu au retour anormal, les notaires, d'après un usage dès longtemps établi, stipulent toujours expressément le retour au donateur des biens donnés en cas de prédécès du donataire et de ses descendants. Ce n'est pas là une mention surabondante car le retour se fait alors en exécution de la convention, et l'ascendant ne paiera, si l'éventualité prévue vient à se réaliser, que le droit fixe d'exécution d'une convention au lieu du droit de succession.

Il conserve d'ailleurs la faculté de se réclamer de son droit héréditaire au cas où la clause insérée à l'acte emporterait sa renonciation en faveur des héritiers du donataire. Cette clause tombe, en effet, sous le coup de la prohibition des pactes sur succession future ⁽¹⁾. La juxtaposition des deux droits de retour ne donne ainsi à leur bénéficiaire que des avantages au point de vue civil comme au point de vue fiscal.

Les parties peuvent user de la faculté de démembrement la propriété, soit sur les meubles, soit plutôt sur les immeubles, partie du patrimoine la moins aisée à dissimuler. C'est ainsi que les immeubles, créances et titres nominatifs peuvent être vendus aux successibles pour la nue propriété seulement. La valeur de celle-ci, difficile à expertiser, se prête à une vente à bas prix. Ainsi le vendeur conservera sa vie durant la jouissance de son bien, et en assurera la transmission à ses héritiers moyennant

(1) Cass. Ch. réunies, 2 juillet 1903, S. 1904.1.65.

l'acquittement d'un simple droit fixe prévu pour l'acte de réunion de l'usufruit à la nue propriété.

Il peut arriver que l'acheteur d'un immeuble, en passant l'acte, songe aux droits que ses héritiers auront à acquitter lors de son décès. Au moment de remplacer dans son patrimoine de l'argent ou des valeurs de dissimulation facile, par l'immeuble dont l'acquisition lui est avantageuse, il peut d'avance assurer à celui-ci la même immunité fiscale. Il n'a qu'à faire libeller l'acte comme comportant deux achats distincts, par lui de l'usufruit, par ses héritiers de la nue propriété. Il paye, en réalité, la totalité du prix.

Sur l'ensemble de l'opération, le fisc ne percevra qu'un droit de 10 0/0 sur les sommes portées à l'acte. Ce droit eût été le même si la vente s'était effectuée normalement. L'acquéreur jouira sa vie durant de l'immeuble qu'il désirait et, après sa mort, ses héritiers entreront en possession sans payer autre chose que le droit fixe puisque la nue propriété reposait déjà sur leurs têtes.

Dans les deux cas précédents, il serait même loisible à l'usufruitier de compléter sa libéralité de son vivant en renonçant à son usufruit; mais ceci rendrait la fraude trop aisément présumable et ce serait donner à l'Enregistrement la partie belle pour faire déclarer en justice que l'ensemble de l'opération ne constitue qu'une seule libéralité entre vifs. Droits et pénalités seraient alors exigibles. Ce que nous venons de dire des immeubles s'applique aussi bien aux créances et aux titres nominatifs.

Lorsqu'un testateur peut, d'après l'âge de ses héritiers ou légataires, prévoir à brève échéance une nouvelle

transmission de tout ou partie de ses biens, il lui est loisible d'épargner à ceux qui seront appelés à les recueillir les effets désastreux de la double taxation. Il n'a qu'à disposer séparément par testament de l'usufruit et de la nue propriété réalisant ainsi une disposition qui ressemble beaucoup à la substitution.

Celle-ci, dans les cas où elle échappe à la prohibition de l'article 896 du Code civil n'est d'aucun intérêt quant aux droits fiscaux. Il n'en est pas de même du legs conditionnel par lequel on a souvent essayé et réussi partiellement à tourner la prohibition des substitutions ⁽¹⁾ : Soit un legs fait à telle personne sous la condition résolutoire qu'elle survivra à telle autre, joint à un legs fait à celle-ci sous la condition suspensive, qu'elle survivra à la première.

Quel que soit l'événement, en vertu de la rétroactivité de la condition accomplie il n'y aura jamais eu qu'un légataire : le survivant des deux bénéficiaires désignés par le testateur. Un seul droit sera exigible.

Signalons aussi que certains modes normaux de disposer vont disparaître. Le legs à un étranger, particulièrement les petits legs passibles de droits élevés feront place au fidéicommis précatif adressé à l'héritier. Les droits seront calculés selon le degré de parenté de celui-ci. L'accomplissement de la volonté du *de cujus* se fera sous la forme d'une donation manuelle.

Le legs fait à un ami à charge de fonder entraîne la perception de deux droits, l'un sur la transmission au

(1) Sur la régularité de ce procédé. Voir Aubry et Rau, 5^e édition, t. II, par 694, p. 207 et les arrêts cités. Adde, Pau, 7 déc. 1920, *J. des notaires* du 5 févr. 1922, art. 33029 et Cass. Req. 10 janv. 1922, *J. des notaires* du 5 août 22, art. 33185.

légataire, l'autre sur la remise du legs à l'œuvre après son avènement à la personnalité civile. Ce cumul de droits réduit sensiblement les ressources de la fondation. Cela seul suffirait à justifier la disparition de ce genre de disposition. A moins d'admettre, selon une théorie hasardeuse, que le legs puisse être fait directement à l'œuvre sous la condition qu'elle obtiendra la personnalité morale, il n'y aura plus désormais d'autre mode possible de réaliser une fondation que le legs avec charge à une personne morale déjà existante. Ce procédé peut suffire aux testateurs pour réaliser leur but, compte tenu de la spécialisation des personnes publiques. Au besoin, un exécuteur testamentaire pourra être chargé d'assurer l'accomplissement des volontés du *de cuius*. •

Il est encore d'autres moyens d'éluder les exigences du fisc, mais plus hasardeux. Par l'adoption, une personne sans enfants peut donner rang d'enfant légitime à celui qui eût été son héritier ou son légataire universel.

Cet expédient « commence à recevoir de nombreuses applications... Nous savons qu'il en a été fait usage en des cas divers et récents même alors que l'on était sous le régime des tarifs successoraux de 1901 ⁽¹⁾ ». Si l'avantage était déjà considérable, les taux actuels et l'adjonction de la taxe successorale rendent plus intéressant encore l'usage de cette institution.

Depuis son introduction dans nos lois, elle n'a pas pénétré dans nos mœurs. La tradition française a toujours été en ce sens que Dieu seul peut faire un héritier.

(1) Maxime Renaudin et Payen. Edition de 1920 de *L'Art de placer et de gérer sa fortune* de Leroy Beaulieu, p. 313.

L'imitation de l'antique, à la mode sous la Révolution, avait fait admettre l'adoption que le Code civil a conservée tout en voulant manifestement en restreindre la pratique. Institution périmée, disait-on, dont le seul effet est de permettre de donner les prérogatives d'enfants légitimes à des enfants naturels que l'on ne peut ou qu'on ne veut légitimer. Et voici qu'à l'exemple de la solidarité active, tirée de la tombe par l'usage des comptes-joints, cette institution va ressusciter pour servir le contribuable dans sa lutte contre le fisc.

Les conditions de l'adoption sont nombreuses et semble-t-il, difficiles à réunir. En dehors de conditions d'âge et de l'interdiction de l'adoption d'un même individu par plusieurs personnes, il faut que l'adoptant ait fourni à l'adopté des secours ininterrompus pendant au moins six années avant sa majorité. On ne peut sans doute abuser de la dispense de ces conditions en cas d'adoption rémunératoire. Simuler un sauvetage ne sera jamais chose fréquente. Mais les soins exigés par la loi ne sont définis que par leur continuité. Cela peut s'entendre d'une série de services rendus à l'adopté pendant son enfance ou sa jeunesse, ce qui est à la portée de tout oncle ou grand oncle sans enfants. Il est naturel que leur affection pour leurs neveux se soit traduite ainsi. Ils peuvent s'en autoriser pour demander à les adopter, et rien ne s'oppose à ce qu'ils ne fassent bénéficier plusieurs neveux de cette faculté ainsi que le prévoit l'article 348 du Code civil.

Le contrôle du tribunal et celui de la Cour d'Appel peuvent, il est vrai se resserrer. La demande peut être rejetée ; mais comment distinguer les demandes qui

ont pour but d'éviter le paiement des droits de celles qu'inspirent des motifs désintéressés? L'adoption étant toujours la manifestation d'une intention d'affection, il ne pourrait s'agir que d'une recherche de mobiles qui paraît fort délicate.

La tutelle officieuse peut dans les mêmes conditions servir aux mêmes fins; elle permet de se précautionner contre le contrôle des tribunaux en créant une preuve des soins fournis à l'enfant durant sa minorité.

L'adoption apparaît ainsi comme un mode possible de faire un legs universel; mais ce procédé est dangereux, car l'adoption est irrévocable et il ne peut être mis en œuvre qu'exceptionnellement à cause de la longueur des formalités. Il semble bien cependant qu'il soit employé et que l'adoption tende à se développer depuis quelques années.

La suppression de l'adoption pourrait-elle être envisagée? Le moment ne semble pas bien choisi, alors que l'on cherche à encourager la prise en tutelle officieuse de pupilles de la nation par des personnes sans enfants.

Notons encore un cas particulier dans lequel l'Etat peut perdre une part des droits de déshérence nouveaux qu'il tire de la modification apportée en 1917 à l'article 755 du Code civil. Un *de cujus* ne laissant ni parent si ce n'est au delà du sixième degré, ni conjoint, a fait un testament. L'Etat se trouve exclu. Pourra-t-il attaquer le testament pour cause d'insanité du testateur en vertu de l'article 901 du Code civil?

Les tribunaux ne pourraient que rejeter son action pour absence d'intérêt de sa part. La décision de justice

annulant le testament ne ferait en effet que proclamer l'incapacité du testateur, ce qui donnerait ouverture au droit successoral des parents jusqu'au douzième degré en vertu de l'exception prévue par l'article 755 nouveau. C'est à ces parents seulement qu'il appartiendrait d'exercer l'action en nullité du testament.

CHAPITRE III

Les donations déguisées, indirectes et manuelles.

En étudiant les procédés dont use le contribuable pour échapper aux impôts qui l'atteignent lors des actes de sa vie juridique, nous avons mis à part les actes de disposition entre vifs à titre gratuit. L'avantage sans compensation retiré des libéralités par leurs bénéficiaires, les facilités qu'on y trouve pour éviter des droits de succession élevés donnent aux transmissions ainsi opérées un intérêt tout particulier.

Les donations entre vifs sont dans le système du Code civil des actes exceptionnels ; à part celles que commande un intérêt de famille (partages d'ascendants, donations aux futurs époux ou entre époux), elles sont vues par notre Droit avec une certaine défiance. Ce même sentiment existait déjà dans notre Ancien Droit. La donation, moyen de dépouiller les proches de la fortune familiale, a toujours été astreinte à des formes rigoureuses.

Le législateur fiscal, de son côté, a posé en principe que les droits grevant les donations devaient être mis en corrélation avec les droits de succession pour que les parties ne soient pas tentées de tourner ces derniers par des libéralités entre vifs. Les droits de donation ne pou-

vant être progressifs ont pris depuis 1901 le caractère d'un forfait : ils doivent toujours être assez élevés pour que, dans la grande majorité des cas, il n'y ait aucun avantage à éviter ainsi les droits de succession. Certaines donations, celles faites aux futurs époux par contrat de mariage et les partages d'ascendants, ont toujours bénéficié d'un tarif de faveur.

Chaque augmentation des droits de succession entraîne une augmentation corrélative des droits de donation et, lors de l'institution de la taxe successorale, les tarifs se sont différenciés en tenant compte du nombre des enfants du donateur.

Cependant, à moins de frapper les donations du droit le plus élevé prévu pour les successions, selon le degré de parenté des parties, et de rendre ainsi cet acte impossible à tous, on ne peut l'empêcher de présenter un certain intérêt en ce qui concerne les très grosses fortunes non appelées à se fractionner. Celles-ci évitent les énormes taxes grevant leurs tranches les plus élevées dans les transmissions par décès.

On a parfois proposé d'astreindre les donations au rapport à succession pour permettre l'application des tarifs progressifs. Cette proposition s'est heurtée à la difficulté qu'il y aurait à percevoir des droits sur des capitaux peut-être dissipés depuis fort longtemps.

Les intéressés n'auraient garde d'ailleurs d'user des donations solennelles pour éviter les droits successoraux, car ils ont à leur disposition des modes d'action autrement efficaces. Ceux-ci sont de deux sortes : les donations indirectes ou déguisées et les dons manuels. Ils auront cependant avantage à user des tarifs réduits prévus pour

les partages d'ascendants. Ceux-ci étant souvent une source de difficultés et de procès entre copartageants, il ne peut en être usé que dans les familles très unies. Les droits n'étant que de 2,50 à 6,50 o/o, les possesseurs de grosses fortunes peuvent user de ce moyen. Il n'en abuseront sans doute pas, étant données les facilités à eux offertes par les moyens dont nous abordons l'étude.

SECTION PREMIÈRE. — *Donations indirectes ou déguisées.*

Les rédacteurs du Code ont prévu que les libéralités pourraient s'accomplir sous le couvert de formes juridiques autres que celles exigées par les articles 931 et suivants du Code Civil. Ils se sont efforcés d'empêcher la méconnaissance des incapacités de donner et de recevoir qu'ils édictaient et de protéger les droits des réservataires.

Ils ont dû envisager les avantages indirects pouvant résulter de certains contrats pour l'un des contractants et la dissimulation d'une libéralité sous les aspects d'un acte à titre onéreux. C'est à ces préoccupations que répondent les articles 843, 853, 854, 911, 1099, 1525, 1527, 1595 et 1840 du Code Civil.

Quelles sont les solutions données par ces textes ? Les avantages indirects sont rapportables à la succession, même s'ils résultent de conventions passées avec le défunt ou d'associations faites avec lui (sauf exception pour les associations conclues sans fraude par acte authentique). Ils ne peuvent excéder la quotité disponible spéciale entre époux. La liberté des conventions matrimoniales soustrait pourtant à ces règles les avantages que peuvent assurer à

l'un des époux les clauses du contrat de mariage, sauf au cas où les enfants d'un précédent lit s'en trouveraient lésés.

Les libéralités déguisées ne sont frappées de nullité que si elles tendent à tourner les règles légales sur la capacité de donner ou de recevoir. La Jurisprudence a même admis que le détour employé pouvait créer une présomption en faveur d'une dispense tacite de rapport. (1).

Le Code n'envisage ces modes d'agir qu'en tant qu'ils portent atteinte à des intérêts particuliers, mais ils s'emploient bien plus fréquemment pour soustraire les transmissions à titre gratuit aux prétentions fiscales.

Le Code, aux articles 911 et 1595, admet la possibilité de dissimuler une libéralité sous la forme d'un acte à titre onéreux ou de se faire par ce moyen des avantages indirects. C'est en effet un mode courant de tourner les droits de donation et de succession.

Voulant donner un immeuble, son propriétaire le vend à celui qu'il veut gratifier, moyennant un prix supposé. Ce prix pourra être fixé assez bas par rapport à la valeur réelle de l'immeuble, grâce à la généralisation des dissimulations de valeurs étudiées aux chapitres précédents. Quittance du prix étant donnée à l'acte, la propriété sera transférée, et cela en s'affranchissant de toutes les règles de forme des donations. Si l'acte est passé par devant notaire, on peut même compter les deniers à la vue du notaire qui en fait mention à l'acte : après quoi, le donateur restitue sur le seuil de l'étude ce qu'il a touché.

(1) Cass., 18 août 1862, (S. 63. 1. 265 ; P. 63. 1. 791 ; D. 63. 1. 144.),
12 mars 1873, (S. 73. 1. 208 ; P. 73. 1. 507 ; D. 73. 1. 194)

Ce procédé est d'une efficacité certaine lorsqu'il est employé entre non parents ou entre collatéraux, les droits de succession et de donation étant en ce cas toujours supérieurs au droit de vente. On ne paie ainsi que 10 o/o au lieu du triple ou du quadruple. La dissimulation sous forme d'une vente simulée est usitée aussi en ce qui concerne les dons de titres nominatifs ou de créances. Le droit exigible est seulement de 2 o/o pour les premiers, de 1 o/o pour les dernières.

La perte résultant de ces pratiques est d'autant plus sensible pour le Trésor que c'est la partie la moins dissimulable des patrimoines qui trouve ainsi moyen d'échapper aux droits grevant les donations et les successions, ce qui met en échec les prévisions de recettes les mieux établies.

Sans doute l'Enregistrement a le droit de prouver en justice la dissimulation; il peut même le faire par présomptions⁽¹⁾. La prescription ne saurait courir pendant le temps où la Régie était, de par le déguisement, empêchée de percevoir les droits⁽²⁾. Mais il faut que les présomptions soient assez précises : vileté du prix, manque de ressources chez l'acquéreur, mort du vendeur dans la succession duquel on ne retrouve pas le prix qui devrait y être entré. Encore les tribunaux ne se tiennent-ils pas toujours pour convaincus de la fraude⁽³⁾.

(1) Cass. 9 juill. 1861 (S. 61.1.788 ; D. 61.1.322) 5 novembre 1878 (S. 79.1.83 ; D. 79.1.100) ; 19 juin 1882 (S. 83.1.231 ; D. 83.1.299). Adde Trib. civ. de Mayenne, 28 avril 1922, *Rev. Enreg.* sept. 1922, n° 7586.

(2) Cass. 26 mai 1903 : (S. 04.1.529 ; D. 04.1.186) et 9 novembre 1903 (D. 04.1.586).

(3) Voir un jugement du Tribunal de Vannes, 6 janvier 1922, *Rev. de l'Enreg.*, juillet-août 1922 art. 7575, refusant de voir une libéralité dans une vente à un neveu et à un petit neveu par une personne très âgée, d'immeu-

La Régie a tendance à voir des dissimulations dans toutes les ventes faites à des successibles, mais il faut que les parties aient été bien imprudentes pour laisser apparaître un suffisant faisceau de présomptions. La crainte des pénalités énormes qui les atteindraient, si elles venaient à être découvertes, sans les détourner de la fraude, les incitent à prendre toutes leurs précautions. De tels actes, longuement préparés peuvent être effectués sans risques sérieux, si l'on a pris soin d'en éliminer par avance tout ce qui laisse par trop transparaître l'irrégularité.

Les parties éviteront par exemple de donner au prix de cession la forme d'une faible rente viagère, le taux de celle-ci révélant aisément le caractère fictif de l'opération⁽¹⁾ par la comparaison avec le taux servi par les compagnies d'assurances.

Le donateur peut encore éviter les droits en créant un titre d'obligation en faveur de celui qu'il entend gratifier. Le titre reconnaît l'existence d'une dette envers ce dernier. Au besoin même, il peut être procédé à la numération des deniers à la vue d'un notaire, comme dans le cas de vente simulée que nous avons déjà rencontré.

Les libéralités peuvent prendre la forme d'une association, ainsi que le Code le prévoit aux articles 854 et 1840. Ce dernier article se rapporte à la société universelle : la convention de société de tous biens présents

bles et de créances avec réserve d'usufruit. Le prix avait été payé, hors la vue du notaire. Certains prix de vente payés 22 jours et 9 jours avant le décès n'étaient pas retrouvés dans la succession. Les parties habitaient sous le même toit et les deux acheteurs furent institués légataires universels. Le tribunal invoque le droit des citoyens d'user librement de leurs biens sans tenir un compte exact de l'emploi qu'ils en font :

(1) Cass. 19 juin 1882 (S. 83.1.231; D. 83.1.299).

serait soumise aux droits de donation pour tout ce qui constituerait, de par la différence des apports un avantage pour l'une des parties. Elle ne peut donc léser le fisc. Quant à la société universelle de gains, elle ne peut permettre que des avantages faits sur les revenus et n'évite au capital aucun droit de transmission.

L'article 854, lorsqu'il fait allusion aux sociétés frauduleuses entre le défunt et ses héritiers, vise un cas plus pratique : l'acte de société reconnaît aux participants des droits égaux au partage de l'actif à raison de l'égalité des apports. En fait un seul des participants fournira les apports ou bien il acceptera un apport moindre que le sien avec égale participation aux bénéfices ou encore un apport en industrie sans réalité. Des capitaux importants peuvent passer ainsi d'un patrimoine dans un autre moyennant un droit des plus réduits.

Ici encore, il appartiendra à l'Enregistrement de faire la preuve de la fraude. Les héritiers ayant droit au rapport en vertu de l'article 854 *a contrario* peuvent également attaquer l'acte de société. Lorsque l'Administration ne bénéficie pas de ce concours, il lui est le plus souvent fort difficile de réunir un suffisant faisceau de présomptions, si les parties ont pris quelques précautions.

Jusqu'à ces derniers temps, un autre détour pouvait très régulièrement être mis en œuvre, par exemple pour les constitutions de dot. Il consistait à faire donation d'une rente minime passible d'un droit calculé sur un capital formé de vingt fois la rente perpétuelle ou de dix fois la rente viagère. Après quoi l'on rachetait la rente par un acte ultérieur moyennant un capital considérable sur lequel le droit de rachat était perçu à 0 fr. 50 o/o. La

loi du 18 avril 1918, article 16, a mis fin à cette pratique en rendant exigible en ce cas un supplément de droit de donation sur la différence entre le capital et la valeur imposée lors de la constitution de la rente.

SECTION II. — *Les dons manuels.*

Ils ont été complètement passés sous silence par le Code à part quelques allusions à de menus cadeaux ou présents d'usage. A l'exemple de notre Ancien Droit, on considérait à l'époque du Consulat que la donation manuelle était par essence de faible valeur. La plus grosse part des fortunes consistait en immeubles, en navires ou en quelques types de titres de Bourse, presque tous nominatifs (rentes sur l'Etat, actions de la Banque de France). Les autres éléments du patrimoine : numéraire et meubles meublants, ne pouvaient suffire à opérer de grosses transmissions de valeurs.

Cependant des exemples connus remontant à la Jurisprudence des Anciens Parlements avaient montré la possibilité de faire en argent des dons de grosse importance ⁽¹⁾. Le développement de la fortune mobilière et la généralisation de la forme au porteur sont venus donner aux libéralités les plus importantes la possibilité de se réaliser par cette voie sans formalités, sans publicité et, ce qui n'est pas négligeable, en évitant de façon fort régulière les droits de transmission.

C'est un principe admis par la loi de Frimaire que le don manuel n'est passible d'aucun droit, s'il n'est déclaré

(1) Voir sur ce point Bressolles, *Les dons manuels*, Paris, 1885, p. 35 et p. 52.

ou prouvé par écrit, car sans cela aucun enregistrement n'est possible. La loi du 18 mai 1850, article 6, est venue borner cette immunité en astreignant aux droits de donations « les actes contenant, soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel ».

Le don manuel est parfait par la seule tradition des objets donnés. Il emporte dessaisissement immédiat; c'est la seule condition mise à sa validité. La tradition effectuée, le dessaisissement du donateur fondé sur son intention libérale suffit à garantir au donataire la propriété. Le don ne peut donc porter que sur des meubles, et sur ceux seulement dont la transmission n'exige pas un écrit; il est impraticable, s'il s'agit de créances ou de titres nominatifs.

La remise de dettes par remise du titre au débiteur est une renonciation plutôt qu'un don manuel. Le don manuel d'un effet à ordre peut se pratiquer par endos en blanc. L'endos causé pour don eût été nul avant que la loi du 8 février 1922 ne vint supprimer la mention de la valeur fournie sur les effets à ordre. La fausse indication d'une valeur fournie aurait alors constitué le déguisement d'une donation sous l'apparence extérieure d'un acte à titre onéreux. La propriété littéraire ne peut être transmise par ce moyen, même par tradition du manuscrit (1).

Du fait que la reconnaissance judiciaire ou la déclaration volontaire entraînent seules l'exigibilité des droits de donation, il résulte que l'Administration ne saurait

(1) En ce sens Aubry et Rau, par. 659, p. 582. Laurent, t. 12, par. 283, p. 353 (Ed. 1874). Paris, 4 mai 1816 (S. 16.2.195). Paris, 13 nov. 1841 (S. 44.2.3). Bordeaux 4 mai 1843 (S. 43.2.479). Paris, 10 déc. 1850 (S. 50.2.625) Paris 8 mars 1911 (S. 11.2.305).

être admise à prouver un don manuel par voie de présomptions. La déclaration du reste n'est pas obligatoire dans un délai déterminé.

Pour être passible de droits, elle doit émaner du bénéficiaire ou de ses représentants, non du donateur, même si celui-ci faisait état dans son testament du don ainsi effectué. La reconnaissance contenue dans les qualités d'un jugement ne peut être passible de l'impôt, les qualités étant exemptes de l'enregistrement. Mais les lettres missives contenant un aveu du donataire sont comprises quant à l'enregistrement obligatoire avant tout usage parmi les actes pouvant être opposés aux tiers (1). L'aveu peut même être implicite pourvu qu'il ne laisse place à aucune équivoque sur sa portée.

Pratiquement la loi du 29 juin 1918 a mis fin à la controverse instituée sur la possibilité d'adjoindre à un don manuel un pacte en fixant les conditions. Nous pensons d'ailleurs avec Bressoles qu'aucune validité civile ne pouvait être reconnue à ce pacte incompatible avec la notion de don manuel. — Mais à supposer admise cette validité, un tel pacte serait un acte synallagmatique en tant qu'il fixe les conditions de la libéralité. A ce titre, il serait soumis à l'enregistrement obligatoire dans les trois mois, et le don manuel dont il contiendrait l'aveu serait passible des droits de donation que l'on veut éviter.

La validité du don manuel lui-même n'étant pas discutée, son immunité fiscale étant certaine, sa pratique n'est limitée que par l'exigence du dépouillement sans conditions, immédiat et irrévocable du donateur. En présence

(1) Cass. Civ. 20 mars 1896 (S. 97.1.417) et la note de M. Wahl.

des taux élevés des droits de transmission à titre gratuit, le peu de goût que l'on peut avoir à se dépouiller de son vivant trouve un sérieux contrepoids, et le don manuel se développe malgré l'ancien adage :

« Qui le sien donne avant mourir

« Souvent s'expose à moult souffrir. »

Les parties qui reconnaissent dans un contrat de mariage un don manuel antérieurement fait aux futurs époux, ou dans un acte de partage d'ascendant, un don antérieurement fait à l'un des copartageants, bénéficient des tarifs de faveur prévus pour les donations contenues dans ces actes ; mais elles n'usent pas fréquemment de cet avantage puisqu'elles peuvent s'exempter de tout impôt en ne faisant aucune déclaration.

Le don manuel se pratique directement du donateur au donataire, mais il peut aussi être fait à une personne interposée, à un proche parent du destinataire à charge de le transmettre à celui-ci par acte régulier de donation. Par exemple, un oncle voulant faire donation à son neveu, procède par voie de don manuel aux parents de ce neveu et ceux-ci feront la donation en leur nom. Le droit sera ainsi diminué des trois quarts ou des cinq sixièmes et même de près des neuf dixièmes, s'il s'agit d'un grand-oncle. Ce procédé quelque avantage qu'il semble présenter ne saurait être d'un usage courant, car le donateur peut exonérer complètement du droit de donation les biens transmis en les remettant directement au gratifié.

Le don manuel est donc un instrument d'évasion fiscale commode et d'une efficacité certaine. Aussi est-il d'un emploi journalier tout pour la transmission de très

grosses sommes que pour les petits cadeaux ou présents d'usage auxquels pensaient les rédacteurs du Code. Le Trésor peut être privé de tous les droits de succession sur de grosses fortunes. Leur possesseur peut prendre la précaution de se constituer auprès d'une Compagnie d'assurances une rente viagère suffisante pour ses besoins ; il l'aura à d'autant meilleur compte qu'il sera plus âgé. Après quoi il pourra transmettre par la voie que nous venons d'étudier tout le reste de sa fortune à ceux qui, sans les taux élevés des droits successoraux eussent été ses héritiers ou ses légataires. Les voies employées étant régulières, on ne saurait, en l'état de notre Droit, empêcher ni pénaliser cette manière de procéder.

CHAPITRE IV

La fraude dans les constitutions de dot et les apports en mariage.

La pratique des donations déguisées et des dons manuels tendant à supplanter celle des modes normaux de disposer entre vifs, nous devons en étudier la répercussion sur les conventions matrimoniales. C'est là que nous pourrions le mieux apercevoir les conséquences de l'emploi de moyens détournés ou frauduleux qui va se généralisant.

Lorsque l'on fait un contrat de mariage, on se propose tout d'abord de fixer le régime de l'union conjugale, puis de faire le décompte des biens restant propres à chaque époux, qu'ils proviennent de donations faites au contrat ou d'apports personnels, enfin de régler les avantages matrimoniaux qui sont d'usage entre conjoints.

Quel va être le sort des clauses diverses qui répondent à ces trois chefs de préoccupations? Nous parlerons tout d'abord du second qui se rattache plus directement à nos développements antérieurs et influe sur les autres en fournissant, le mariage accompli, matière à leur exercice.

C'est par contrat de mariage, et en faveur des futurs époux que se font la plupart des donations ⁽¹⁾. L'avoir personnel des futurs époux étant, dans la plupart des cas, minime sinon inexistant, les ressources du ménage à son début proviennent des donations ainsi faites. Quel va être désormais le mode de ces libéralités? Quels effets auront les changements dans la forme pratique des donations?

Ce que nous avons dit des donations déguisées ou manuelles se rapporte à tous égards aux dons faits aux futurs époux. Une distinction s'impose selon que les biens qui en sont l'objet sont ou non susceptibles d'être donnés manuellement. Les premiers ne figureront aux contrats de mariage qu'autant qu'il serait moins avantageux de les transmettre en simulant un acte à titre onéreux, ce qui s'applique seulement aux immeubles transmis en ligne directe. Pour les autres valeurs : immeubles appartenant à des collatéraux, titres nominatifs ou créances, la transmission s'en fera en un acte séparé présenté comme une vente,

Nous n'insistons pas sur cette catégorie de biens, les constitutions de dot n'en comprenant qu'une faible proportion. Les droits élevés qu'il est toujours difficile d'éviter pour les faire parvenir aux futurs époux contribuent à généraliser l'usage, déjà prépondérant, des constitutions de dot ne comprenant que des valeurs susceptibles de se transmettre manuellement.

(1) Statistique des donations entre vifs en France :

	1882	1890	1900	1910
Par contrat de mariage.	103.076	81.569	76.374	54.729
Hors contrat.	70.039	64.240	54.817	47.488

Armilhon.

Nous avons déjà indiqué comment des parents éloignés peuvent, par l'entremise de plus proches, éviter la plus grosse part des droits afférents aux donations par eux faites aux futurs époux. Ces derniers y trouvent un bénéfice fort appréciable et plus encore si ces libéralités leur sont faites directement sous forme de dons manuels sans l'intermédiaire des parents.

Les donations faites, même par les père et mère, ont tout avantage à emprunter cette forme qui les dispense de tout droit. Les époux peuvent déclarer au contrat les valeurs ainsi acquises comme étant des apports personnels.

La reconnaissance du don manuel n'étant jamais obligatoire et la preuve n'en pouvant être faite par présomptions, l'Administration est désarmée devant la déclaration d'apports provenant de gains et économies, cette formule fût-elle évidemment mensongère.

La simple énonciation au contrat d'apport par les futurs époux de valeurs mobilières leur appartenant ne saurait être considérée comme déguisant un don manuel quelles que soient les présomptions puisées en dehors des stipulations du contrat. L'article 6 de la loi du 18 mai 1850 lui est dès lors inapplicable, car cette loi a innové, et tout texte en matière fiscale est d'interprétation étroite. C'est ce que la Cour de Cassation a décidé en deux arrêts du 28 novembre 1859 (1).

Encore faut-il que le don manuel ait été réellement effectué car, s'il s'agit d'une reconnaissance de dette, l'Enregistrement recouvre le droit de faire sa preuve par voie de présomptions. C'est ainsi que la clause d'un con-

(1) S. 60. 1. 281.

trat par lequel la future épouse déclare apporter une somme dont elle est propriétaire, mais actuellement déposée entre les mains d'un tiers qui s'engage à la restituer aussitôt après le mariage, peut, d'après les circonstances de la cause, être considérée comme constituant une véritable donation ⁽¹⁾.

La sécurité offerte par la pratique des dons manuels, l'économie qu'elle procure au détriment du Trésor, n'ont pas manqué de faire sentir leurs effets, d'autant que l'augmentation des taux a été brutale. Les tarifs établis en 1910 ont été en moyenne plus que doublés en 1917. Malgré les taux de faveur consentis de tout temps aux donations en faveur du mariage, la charge qui leur était imposée était trop lourde pour ne pas provoquer la fuite de la manière imposable. Aussi dès 1920, lors de la discussion du projet de nouvelles ressources fiscales, voyons-nous M. Alexandre Duval ⁽²⁾ proposer à la Chambre des Députés d'en revenir pour les donations par contrat de mariage aux taux de 1910.

A l'appui de sa proposition, il signalait l'accroissement des déclarations d'apports personnels en présence desquelles disparaissaient les donations. Ces déclarations en arrivaient à être souscrites par des mineures de seize ou de dix-huit ans, sans profession ni fortune personnelle. Il faisait ressortir les inconvénients sociaux, moraux et financiers de ces pratiques.

Les tarifs furent révisés et fortement diminués en ce qui concerne les dons entre époux, légèrement pour les

(1) Cass. Req., 20 mars 1855 (D. 55. 12 130).

(2) 2^{me} séance du 19 avril 1920, J. O., Déb. parl., Chambre sess. ord. 1920, page 1118.

dons en ligne directe. Cette atténuation est la reconnaissance de l'erreur où l'on était tombé en majorant exagérément les tarifs. C'est une indication favorable, mais elle ne peut suffire à déraciner les habitudes prises. Le bénéfice laissé à tous ceux qui procèdent par voie de dons manuels est encore trop considérable pour que la révision des tarifs ait produit quelque effet, si ce n'est pour les donations entre époux. Mais celles-ci, faites dans la plupart des cas au profit du survivant, en usufruit sur les biens du prédécédé, ne se prêtent guère à d'autres dissimulations que les omissions et les sous-évaluations lors de la déclaration de la succession

Les futurs époux continuent donc, quels que soient leur âge et leur situation de fortune, à se constituer en dot des apports personnels. Théoriquement il y a bien un danger, c'est celui que peut faire courir la révélation aux Contributions directes de la possession de capitaux par des personnes qui n'ont fait aucune déclaration antérieure de revenus imposables. Le père de famille, s'il prend la précaution de fractionner ses revenus en faisant souscrire à ses enfants des déclarations de revenus séparées, évitera ce danger. En même temps il profitera plusieurs fois des abattements à la base et limitera les effets de la progressivité, ainsi que nous l'avons déjà indiqué.

D'ailleurs, c'est à l'Administration à prouver l'existence de revenus à l'époque où la déclaration aurait dû être faite. Aussi bien, chacun des futurs n'a-t-il pu recevoir d'un grand-père ou d'une vieille tante, une obligation à lots et celle-ci n'a-t-elle pu gagner un gros lot au dernier tirage, ce dont ils ne sont point tenus d'informer l'Administration ? Dans les conditions où opère celle-ci et tant

que le contrôle ne pourra être mieux exercé sur les mouvements de fonds dans les banques, elle s'abstiendra d'intervenir. Pour qu'elle le puisse faire utilement, les réformes demandées en 1922 par M. de Lasteyrie seraient nécessaires et sans doute insuffisantes. Or on sait quelle opposition elles ont immédiatement soulevée.

Jusqu'ici nous avons supposé que les conjoints, tout en évitant les impôts de mutation tenaient cependant à fixer leurs apports respectifs pour s'en réserver la reprise ultérieure à la dissolution du mariage. Si la mention d'apports personnels faite au contrat leur permet d'atteindre ce but, elle peut cependant leur sembler trop dangereuse encore.

Ce n'est pas le droit d'apport qui pourra ainsi les effrayer. Il est trop minime pour inciter par lui-même à la fraude. Mais l'Enregistrement doit communiquer aux Contributions directes des renseignements régulièrement parvenus à sa connaissance. Celles-ci apprendront ainsi l'aveu fait par les conjoints; ces derniers possédant des capitaux à l'époque de leur mariage seront taxés d'office, s'ils manquent à faire leur déclaration pour l'impôt sur le revenu. Il sera possible de relever les insuffisances contenues dans leur déclaration.

Si les autres revenus des conjoints ne se prêtent à aucune dissimulation, si le mari est par exemple fonctionnaire ou employé à salaire fixe, l'impôt pèsera sur eux de tout son poids. Lors même qu'il en serait autrement, les époux se seront interdit toute dissimulation quant à la partie la moins apparente de leurs ressources. La charge annuelle qui en résulterait peut être assez importante pour les décider à éviter cet aveu dangereux.

Ils en viennent ainsi à ne faire figurer au contrat ni donation ni apport. Le procédé présente sans doute de grands désavantages. Sous le régime de la communauté légale un conjoint plus riche que l'autre fait indirectement à celui-ci donation immédiate de la moitié de la différence entre leurs deux apports.

Ceci sera sans inconvénient quand les apports seront à peu près égaux. Là où le danger existe, il apparaîtra aux parties sinon de peu d'importance, du moins bien lointain. Supputant les chances de voir les deux apports passer aux enfants communs, l'improbabilité d'une dissolution prochaine du mariage, les risques à courir leur apparaissent le plus souvent comme bien problématiques. Tout au contraire, les charges de l'impôt sont une certitude immédiate. Les futurs conjoints envisageront cette certitude plutôt que l'éventualité. Ils y verront cet avantage de ne pas faire sortir l'argent du ménage.

Le contrat de mariage passé sans mention de donations ni d'apports, un contrôle en est-il possible par la déclaration ultérieure pour la perception de l'impôt sur le revenu ? Il faut supposer que les conjoints aient fait figurer dans cette déclaration tout ou partie des ressources qu'ils ont passé sous silence lors du contrat.

Ce contrôle est de peu d'intérêt. Sans doute la régie est admise à prouver l'existence d'apports non portés dans un contrat de mariage. Le droit perçu sur les apports en mariage ou en société est exigible du fait même de la réalisation de l'apport et la déclaration de celui-ci est obligatoire pour les parties. On peut prouver l'existence des valeurs entre les mains des conjoints à l'époque du

mariage, lorsqu'elle n'est pas avouée par eux. Mais l'Enregistrement hésitera à engager une procédure pour aboutir à la perception du minime droit d'apport. Enfin, à l'heure actuelle et pour longtemps encore, les Contributions directes sont incapables de fournir des renseignements aux autres administrations.

Lorsque l'on aura éliminé du contrat de mariage tout ce qui a trait aux apports des conjoints, cet acte se bornera à fixer un régime et à régler les avantages traditionnels mutuellement consentis au profit du survivant. Il est aujourd'hui de pratique courante à la campagne et chez les non-commerçants de borner les contrats à ces deux éléments. Les conjoints dont les apports sont à peu près équivalents continuent à stipuler le régime de la communauté d'acquêts qui est celui de la grosse majorité des contrats. Ceux dont les apports sont par trop inégaux ont la ressource de stipuler la séparation de biens. Moyennant un droit fixe de dix francs, ils évitent ainsi tout abandon de leurs droits. Déjà M. Alexandre Duval signalait à la Chambre des Députés, le 19 avril 1920, l'augmentation considérable du nombre des contrats portant adoption de ce régime sans aucune mention d'apport.

On peut même aller plus loin et prévoir que de moins en moins il sera fait de contrats de mariage. Le nombre de ces actes était depuis longtemps en constante diminution : de 40 o/o du nombre des mariages en 1882, il n'était plus que de 25 o/o en 1910⁽¹⁾. Cependant le con-

(1)	1882	1885	1890	1895	1900	1905	1910
Mariages	281.000	283.000	269.000	283.000	299.000	303.000	38.000
Contrats.	110.397	106.761	94.072	84.997	81.006	78.805	73.970

trat fixait les droits des conjoints. Lorsque ceux-ci, sous la pression fiscale, se seront fait confiance au point de ne pas noter leurs apports respectifs, l'adoption d'un autre régime que le régime légal leur apparaîtra sans doute de peu d'intérêt. Aussi bien, auront-ils mis en commun tout ce qui peut se transmettre aisément.

Les immeubles restant en dehors de la communauté légale, celle-ci semble le régime le plus proche de l'état de fait instauré dans le ménage en dépit du contrat. Dès lors, à quoi bon faire un contrat, à moins que l'on ne tienne à la séparation de biens. Le développement de ce dernier régime sera toujours limité par les traditions nationales, car le domaine des conventions matrimoniales est plus que tout autre dominé par les traditions.

Le régime dotal sera le plus directement atteint. Son adoption ne se conçoit guère dans un contrat ne faisant pas mention d'apports; la constitution en dot des seuls biens à venir est beaucoup moins fréquente que celle qui porte sur les apports avec ou sans stipulation subsidiaire de la dotalité des biens à venir. En régression depuis longtemps ce régime sera entraîné par le mouvement de désaffection pour le contrat de mariage à laquelle doit aboutir cette évolution de la pratique.

Les donations éventuelles entre époux continueront sans doute à se faire par contrat de mariage; cette vieille habitude pourra maintenir en partie l'usage de cet acte, mais elle peut changer avec les nouvelles pratiques. Les parties peuvent se faire des libéralités par d'autres voies. Le coup porté aux usages, quant au contenu du contrat, fera plus aisément admettre cet autre changement.

Les libéralités entre conjoints ont bien des façons de se réaliser de façon occulte, évitant tout droit de mutation et même les honoraires du notaire. Elles n'auront sans doute pas la certitude que leur donnait le contrat, mais le mouvement général n'est-il pas plutôt en faveur d'un risque à courir que d'un droit à payer? Combien peu de parties y songeront en dehors de l'assistance de leur notaire.

Faire un contrat apparaîtra donc comme une formalité vide d'utilité pratique et ne valant pas que l'on s'en dérange. Cependant, l'évolution que nous avons tracée ne peut aboutir à la disparition de cet acte. Il conservera toujours assez d'utilité pour que certains conjoints ne puissent négliger les sécurités qu'il peut seul leur assurer. Certaines situations exigent son emploi à l'effet d'obtenir certains effets juridiques.

Suivant le cas, il se fera selon l'une ou l'autre des formes par lesquelles nous avons marqué les phases de l'évolution.

Les contrats de mariage des commerçants, évitant de mentionner les donations, constateront les apports des conjoints, précaution nécessaire pour assurer la sécurité des reprises matrimoniales.

Encore nous faut-il noter que cette nécessité sera moins impérieuse après la modification des articles 1499 et 1510 du Code Civil qui résulterait de l'adoption de la proposition de loi de M. Boivin Champeaux ⁽¹⁾ déjà votée par le Sénat ⁽²⁾. La preuve des reprises matrimoniales devenant plus facile pour les époux, ceux-ci, fussent-ils com-

(1) 24 mai 1921, Sénat, Doc. Parl., Ann., n° 368, p. 721.

(2) J. O., Déb. Parl. : Sénat, séance du 8 juillet 1921, p. 1165.

merçants sentiront moins l'utilité de passer un contrat de mariage.

D'autres contrats n'auront pour but que d'assurer l'irrévocabilité des donations entre époux ou d'instaurer la séparation de biens, par exemple entre futurs époux âgés et sans espoir de postérité. Ceux-là s'en tiendront à la forme de la fixation d'un régime sans mention d'apports.

Le contrat n'aura plus pour ceux qui continueront à y recourir le caractère qu'il présentait jusqu'à présent. Acte incomplet, mutilé à dessein, il ne sera plus au même point la charte matrimoniale. Les réticences des parties ruinent sa force probante ; son domaine va se rétrécir.

Lorsqu'il réglait le régime d'un tiers ou d'un quart des ménages, on pouvait estimer que tous ceux qui avaient quelque fortune, fût-ce en expectative, y avaient recours et que le contrat fixait la situation juridique de la fortune française. Aujourd'hui, les pratiques nouvelles lui enlèvent sa clientèle même dans les classes riches car celles-ci se gardent bien d'y chiffrer leurs fortunes.

Le rôle social de cet acte va donc s'affaiblir et cela ne peut avoir que de déplorables résultats sur la marche régulière de notre système juridique dont le contrat de mariage constitue l'un des rouages essentiels.

Nous consacrerons en notre deuxième partie un chapitre spécial à l'examen de ces conséquences et aux moyens de preuve de leurs reprises matrimoniales qui sont à la disposition des conjoints en l'absence de toute mention d'apport dans le contrat de mariage.

CHAPITRE V

Des renonciations.

Nous nous proposons d'étudier dans ce chapitre la faculté, reconnue par notre droit aux bénéficiaires de certains avantages, de renoncer à l'usage de prérogatives qui peuvent s'accompagner de charges disproportionnées. Pour des raisons d'équité et aussi en vertu du principe de la liberté de chacun de refuser un enrichissement, les parties peuvent renoncer à des droits qui leur sont échus et ceux-ci sont réputés n'avoir jamais existé. Nous sommes alors en présence d'un acte déclaratif.

1

Les renonciations à succession, legs ou donation. — Les renonciations à succession sont prévues par le Code Civil aux articles 784 et suivants. Le législateur est parti de cette idée que l'on ne peut imposer la qualité d'héritier, « N'hérite qui ne veut » a toujours été un adage de notre Droit et l'article 775 reprend cette idée dans une formule aussi nette.

On ne peut obliger quiconque à assumer les charges

qui peuvent grever une hérédité. La succession ne fût-elle aucunement onéreuse, l'héritier peut avoir des raisons de sentiment pour ne pas vouloir bénéficier de cet émolument. Les atteintes que l'usage de cette faculté pourrait porter aux intérêts des créanciers sont évitées car l'article 788 du Code Civil leur ouvre la faculté d'accepter, du chef de leur débiteur, par application à ce cas particulier du droit commun de l'article 1166. Seules sont prohibées les renonciations à une succession non encore ouverte (art. 791).

La renonciation ne se présument pas, il faut pour qu'elle s'accomplisse une manifestation de volonté dont l'article 780 indique la forme. Mais, cette manifestation faite, le renonçant est censé n'avoir jamais hérité. La solution de l'article 785 est traditionnelle. Son expression se refuse à toute équivoque.

Reprenons ces deux idées dans les rapports de l'héritier avec le fisc. L'héritier est toujours libre de renoncer. Les mobiles qui l'y poussent importent peu, car il ne fait qu'user de son droit strict. Le renonçant, n'étant pas héritier, le fisc ne peut en exiger que le droit fixe de six francs sur la renonciation.

Il n'a jamais été héritier. Les droits de succession ne seront pas calculés d'après la parenté du renonçant avec le *de cuius*, mais d'après celle du bénéficiaire de la renonciation. Enfin il n'y a pas de droit exigible sur la transmission du renonçant au bénéficiaire, ce dernier ne pouvant être considéré comme l'ayant cause du premier. Il succède au *de cuius* directement, en vertu de son droit propre. Le renonçant s'efface, il ne transmet pas.

Il en est ainsi lorsque la renonciation est pure et

simple et que l'héritier subséquent ou les cohéritiers sont saisis. Faite gratuitement en faveur d'un ou de plusieurs cohéritiers ; faite à prix d'argent, même en faveur de tous les cohéritiers ou de l'héritier subséquent, une telle renonciation s'analyse en une acceptation suivie d'une transmission. C'est la solution que nous donne l'article 780. Dans le premier cas, il y a donation : dans l'autre, il y a vente de droits successifs. Le droit de succession est alors exigible du renonçant et le droit de donation ou de vente viendra s'y superposer.

Ce que nous venons de dire des renonciations à succession s'applique aux répudiations de legs, l'article 1043 reconnaissant au légataire le droit de répudier. Cela s'applique aussi aux renonciations à donation de biens à venir faite sous forme d'institution contractuelle, soit par contrat de mariage au bénéfice des futurs conjoints, soit entre époux.

Ici le législateur, préoccupé de placer les bénéficiaires de l'institution dans la meilleure situation possible, a prévu deux degrés dans la renonciation. Si un état des dettes et charges du donateur au jour de la donation a été joint à l'acte, la renonciation pourra porter seulement sur le surplus des biens du donateur. Le renonçant s'affranchit ainsi des dettes contractées depuis la donation ; ces dettes constituent la charge spéciale des biens acquis par le donateur après l'institution. A défaut de cet état, la renonciation reste possible, mais elle doit être totale (art. 1084 et 1085).

Les conséquences fiscales sont les mêmes que celles de la renonciation à succession. Le renonçant n'a jamais été légataire, ni donataire. Aucun droit n'est perçu pour

la transmission au bénéficiaire. Celui-ci : légataire conjoint, légataire universel ou à titre universel, à leur défaut héritier, recueille les biens en vertu de son droit propre. Il est censé les tenir directement du *de cujus* et le fisc ne peut lui réclamer que les droits afférents à cette transmission.

Il est maintenant aisé de voir quel parti peut être tiré contre le fisc de ces solutions juridiques incontestables.

Deux parents sont appelés à une même succession : la part revenant à l'un, parent plus proche du défunt, est grevée moins lourdement que celle revenant à l'autre. La différence peut être fort appréciable. Le parent éloigné renonce au profit du plus proche. Celui-ci l'indemnise en sous main et le tour est joué.

Il peut en être ainsi d'une succession où le *de cujus* laisse son père, sa mère et un frère. Celui-ci, héritier pour la moitié, renonce. Les parents recueillent l'intégralité de la succession et, à leur mort, le fils survivant retrouvera dans leurs successions la fortune de son frère. Dans la double transmission en ligne directe dont elle aura été l'objet, cette fortune aura payé un total de droits, de beaucoup inférieur à ce qu'eût été le droit unique en ligne collatérale.

Il était courant jusqu'en 1926 de voir des veufs ou veuves renoncer à tout droit d'usufruit dans la succession du conjoint prédécédé ou aux legs dont celui-ci les gratifiait. Leurs enfants recueillaient le bénéfice de cette renonciation et les droits à payer étaient sensiblement allégés. L'intérêt qu'y trouvaient les familles est bien diminué aujourd'hui, les droits entre époux étant fort

peu supérieurs à ceux que paient les enfants. Il subsiste cependant, et dans bien d'autres cas, il est fort important.

Un vieil oncle et son neveu sont appelés à recueillir une même succession comme cohéritiers. L'oncle n'a pas d'autre héritier que ce neveu. Il renonce, évitant ainsi le lourd droit qui grèverait plus tard la transmission entre eux. Au besoin, ils pourront être convenus en secret que l'oncle recevrait, sa vie durant, l'équivalent des revenus qu'il abandonne.

L'héritier d'un successible, décédé avant d'avoir accepté une succession, peut y renoncer au nom de celui-ci et l'accepter, en son nom personnel, s'il peut y prétendre en vertu d'un droit propre.

Deux époux sont institués colégataires par un parent de l'un d'entre eux ; le non-parent renonce et son conjoint recueille le tout. On évite ainsi de payer le droit entre étrangers.

Les avantages offerts par cette pratique des renonciations ont dès longtemps incité les contribuables à user de ce moyen irréprochable en Droit. L'augmentation des impôts rendant plus intéressant ce moyen de les éviter, l'Administration de l'Enregistrement a été amenée à réclamer des mesures législatives contre les « renonciations frauduleuses ».

Ces mesures ont trouvé leur expression dans le projet de ressources fiscales de M. Joseph Thierry du 22 juin 1917, déjà souvent cité au cours de ce travail, et dont la fragmentation au cours des discussions parlementaires a abouti aux lois des 31 décembre 1917, 18 avril, 27 mai et 29 juin 1918.

L'article 26 de ce projet était ainsi conçu ; « En cas de renonciation à legs ou à succession, les bénéficiaires de ces renonciations doivent acquitter un droit au moins égal à celui qui eût été acquitté par le renonçant s'il eût accepté. » Le moyen était efficace pour enrayer les renonciations simulées. L'exposé des motifs déclarait qu'il n'était pas contraire à l'équité lorsque la renonciation était sincère, car il n'est pas anormal de faire supporter au bénéficiaire un droit plus élevé sur des biens dont il ne devait pas normalement escompter la dévolution à son profit. Des exceptions étaient prévues en faveur des « personnes publiques et collectivités bénéficiant de l'article 19 de la loi du 25 février 1901 ».

Ce texte, adopté sans discussion par la Chambre, vint en discussion au Sénat avec le projet relatif à la répression des fraudes fiscales ; il y souleva une vive opposition et la commission l'écarta. Le ministre des Finances demanda à l'Assemblée de reprendre cette disposition ⁽¹⁾ en invoquant le respect de la volonté du testateur. Le rapporteur répondit qu'avec cet argument l'on arriverait au legs forcé. Dès qu'il y a renonciation, on ne peut plus invoquer la volonté du testateur.

L'atteinte portée par le projet à l'effet rétroactif établi par les articles 785 et 786 du Code civil n'était pas niable. On peut faire un rapprochement avec le sort du legs nul ou caduc ; là aussi il y a avantage inespéré pour l'héritier. La situation étant la même, admettrait-on de percevoir les droits sur un legs de ce genre ; le renonçant n'a, lui non plus, jamais été légataire.

(1) Séance du 14 mars 1918, *J. O.*, Deb. parl., Sénat, sess. ord. 1918, p. 169.

L'Administration a prétendu percevoir le droit de donation lorsqu'un héritier ne se prévaut pas de la nullité d'un legs; elle a été repoussée. On ne peut pas plus forcer quelqu'un à accepter un legs qu'on ne peut le forcer à demander une nullité. On ne peut admettre que le Droit fiscal méconnaisse ces principes établis en Droit civil et considère l'héritier, pour une partie de ce qu'il acquiert en vertu de son droit propre, comme étant un étranger.

La succession *ab intestat* reprenant son empire, il ne peut être question de la volonté du *de cujus*: il n'y a pas eu de mutation au profit du renonçant et l'on ne peut percevoir de droit là où il n'y a pas eu de mutation. Le droit est dû en effet à raison d'un fait matériel, le passage du droit de propriété d'une tête sur une autre. Le texte proposé eût établi contre toutes les renonciations une présomption de fraude.

Ces arguments juridiques entraînèrent le rejet ⁽¹⁾. Lorsque le projet revint à la Chambre il n'en fut plus fait mention; il semble que sur ce point la vérité juridique l'ait définitivement emporté.

La renonciation à succession cadre-t-elle en effet avec la définition civile de la libéralité entre vifs? L'article 894 du Code civil nous dit que celle-ci comporte le dépouillement du donateur en faveur du donataire qui accepte. Ceci suppose un bénéficiaire certain dont l'acceptation, directe ou par l'entremise de ses représentants, transformera l'offre à lui faite en contrat de donation. Or la renonciation n'est un acte déclaratif qu'autant qu'elle est pure et simple. Elle ne peut viser un bénéficiaire déter-

(1) Par 135 voix contre 84.

miné. Elle est définitive dès avant l'acceptation de la succession par les héritiers subséquents. L'acceptation faite par ceux-ci consolide leur droit, non du jour où elle se produit, ni du jour de la renonciation faite par celui dont le droit les primait, mais du jour de l'ouverture de la succession. La solution admise par le Sénat est donc en harmonie avec la notion civile de la libéralité entre vifs.

II.

Les renonciations à communauté. — Les articles 1453 et suivants accordent à la femme seulement le droit de renoncer, lors de la dissolution du mariage, à tout droit sur l'actif commun et de se décharger ainsi des charges correspondantes. Par cet abandon, la femme qui n'a pas eu part à l'administration des biens communs peut éviter d'engager ses propres pour satisfaire aux engagements pris par son mari.

C'était une conséquence admise dès l'Ancien Droit ⁽¹⁾ de ce que la femme durant le mariage n'était pas une associée, mais avait seulement l'espoir de le devenir. N'étant pas associée, elle n'avait pas à subir les conséquences de la mauvaise administration du mari. Elle peut cependant reprendre ses propres et ses biens réservés et exercer librement ses reprises; encore faut-il qu'elle ne se soit pas immiscée dans l'administration des biens communs après la dissolution du mariage, quelle ait fait

(1) Beaumanoir, *Coutumes de Beauvoisis*, ch. XIII, n° 440; Coutume réformée de Paris, art. 237.

inventaire dans les trois mois et fait acte de renonciation au greffe du tribunal. La renonciation ne se présume que pour la femme divorcée ou séparée de corps (art. 1463).

Les héritiers de la femme peuvent, de son chef, renoncer à la communauté, soit que la femme décède avant son mari, soit que, mourant après lui, elle ait conservé la faculté de renoncer (art. 1461 et 1466).

Les effets civils et fiscaux de la renonciation à communauté sont les mêmes que ceux de la renonciation à succession : la femme renonçante est censée n'avoir jamais eu de droits sur les biens communs qui deviennent la propriété exclusive du mari ou de ses héritiers. Le droit acquis par ceux-ci fait désormais obstacle à la révocabilité de la renonciation. Le mari acquiert la part de communauté à laquelle sa femme renonce en vertu d'un droit propre et non comme lui provenant de sa femme : il n'y a pas de mutation, donc pas de droits à percevoir.

Cette faculté permet aux mères qui désirent, au décès de leur mari, abandonner à leurs enfants la totalité des biens communs d'atteindre leur but sans autres frais que le droit fixe perçu sur l'acte de renonciation. L'avantage peut être très important sans grand danger car la mère a droit d'exiger de ses enfants une pension alimentaire s'ils se montrent ingrats envers elle. De gros droits de succession peuvent être évités par la renonciation de personnes âgées et sans charges de famille. Le résultat pratique est le même que celui d'une donation, mais les principes juridiques interdisent de donner ce caractère à un abandon de droits, simple refus de s'enrichir.

On peut même envisager des situations plus complexes : un mari est gratifié par sa femme d'un legs de

sa part dans les biens communs ; les héritiers de la femme n'ayant aucun intérêt à voir le mari payer des droits de mutation s'entendent avec lui. Le mari renonce à son legs et, simultanément, les héritiers renoncent à la communauté du chef de la femme. Tous ne font qu'user de leur droit strict ; cette façon d'agir ne constituant pas une fraude, la double renonciation est valable. Le mari entre en possession de la part de sa femme dans les biens communs de par son droit propre sur la communauté délaissée et non comme légataire ; il évite ainsi les droits de mutation.

L'hypothèse n'est pas théorique. La Cour de Cassation a eu à se prononcer le 24 avril 1854 ⁽¹⁾ sur un cas très analogue. La communauté était abandonnée en totalité au survivant par une clause du contrat de mariage et non par un legs ; mais il n'y avait pas besoin ici de recourir à ce détour car la Jurisprudence a décidé qu'une telle clause, conformément à l'article 1525, n'était point une véritable libéralité, au moins quant aux acquêts. Ce n'est qu'une convention matrimoniale, même si le contrat la qualifie à tort de donation ⁽²⁾, sauf en ce qui concerne les droits reconnus aux enfants du premier lit par l'article 1527 ⁽³⁾. Allant même plus loin, un arrêt plus récent ⁽⁴⁾ reconnaît le même caractère à la clause adjointe excluant le droit de reprise des héritiers ; celle-ci ne modifie pas le caractère de la disposition principale, et l'article 1094 ne s'y applique pas.

(1) (D. 54.1.157).

(2) Cass., 1^{er} août 1855 : Affaire d'Enregistrement (S. 56.1.68), et 9 août 1881 (S. 82.1.382 ; P. 82.1.951 ; D. 82.1.82).

(3) Cass., 20 avril 1880 ; (S. 81.1.70 ; D. 80.1.428).

(4) Cass., 2 août 1899 (S. 1900.1.233).

On ne saurait pourtant admettre que le mari puisse, du chef de sa femme et agissant comme son héritier ou légataire universel, renoncer à la communauté. La Cour de Cassation ⁽¹⁾ lui a refusé ce droit invoqué contre l'Enregistrement. La situation du mari est en effet toute particulière.

Avant d'être héritier ou légataire de sa femme, il a eu l'administration de la communauté et ne peut s'exonérer de la responsabilité qui lui incombe de ce chef. L'article 1454 refuse à la femme pour le même motif le droit de renoncer dès qu'elle s'est immiscée dans l'administration des biens communs.

L'impossibilité où est le mari, en cas de renonciation de sa femme, de refuser la part revenant à celle-ci dans la communauté suffirait à résoudre la question de savoir si l'on peut faire rentrer cette renonciation dans le cadre de la libéralité entre vifs selon la définition civile de cet acte. La donation entre vifs suppose libre acceptation de la part du donataire, or, en l'occurrence, le bénéficiaire de la renonciation ne peut refuser. C'est une raison de plus de maintenir en la matière la notion d'acte déclaratif.

III.

Renonciation au bénéfice d'une assurance en tant que libéralité. — Aux termes de l'article 6 de la loi du 21 juin 1875, le capital versé par une Compagnie d'assurances à l'occasion du décès d'un assuré sur la vie est compris, dans la succession de celui-ci pour la perception des

(1) Cass., 9 mars 1842 (S. 42.1 193) et 26 nov. 1849 (D. 50.1.91).

droits. Ceci s'applique seulement au cas où le bénéficiaire de cette assurance reçoit, de ce fait, un avantage à titre gratuit.

Ainsi que nous l'avons déjà fait remarquer, le Droit fiscal déroge, en l'occurrence, aux principes du Droit civil. Il méconnaît le droit direct reconnu au bénéficiaire en vertu de l'article 1121 du Code civil. La libéralité faite au bénéficiaire de l'assurance n'est pas, en effet, du montant du capital assuré, mais du montant total des primes versées, ce chiffre marquant la limite du sacrifice consenti par le gratifiant. En aucun cas cependant, le chiffre de la libéralité ne saurait excéder le capital effectivement touché, celui-ci étant la mesure de l'enrichissement procuré au gratifié.

Lorsque le bénéfice de l'assurance échoit à un conjoint à l'occasion du décès de l'autre, la loi de 1875 prend soin de réserver les droits de la communauté. Celle-ci ayant payé les primes, l'époux bénéficiaire se trouve avoir participé pour moitié à leur acquittement. Le bénéfice de l'assurance ne lui est donc acquis à titre gratuit que pour la part incombant au conjoint prédécédé. Les droits ne grèvent que la moitié du capital assuré.

Quel que soit le régime matrimonial, le conjoint survivant, bénéficiaire de l'assurance, n'est tenu d'acquitter les droits sur le capital assuré qu'autant que les primes ont été acquittées de deniers appartenant en propre au prédécédé, ou prélevées sur la part lui revenant dans la communauté. Le bénéficiaire peut-il s'exonérer du paiement des droits en renonçant à recueillir l'assurance en tant que libéralité pour le tout ou pour moitié ? En ver-

sant à la communauté la récompense des primes acquittées, ou en remboursant les primes à la succession du prédécédé, si celui-ci les avait acquittées de ses deniers personnels, le survivant pourrait alors recueillir le bénéfice de l'assurance comme lui provenant d'un contrat à titre onéreux. S'il en était ainsi, les assurances contractées par un conjoint au profit de l'autre réussiraient à échapper aux dispositions de la loi de 1875.

Sous le régime de la séparation de biens, les patrimoines des époux n'ayant pas de point de contact, la question ne peut se poser. Si l'époux bénéficiaire de l'assurance a payé les primes, on est en présence d'un acte à titre onéreux et aucun droit n'est exigible. Si les primes ont été payées par l'assuré, celui-ci a fait au bénéficiaire un avantage et les droits sont exigibles sur la totalité du capital.

Si l'assuré, après avoir payé une partie des primes, a laissé acquitter les autres par le bénéficiaire, ce dernier est censé avoir repris pour son compte le contrat passé par son conjoint, et dès lors avoir agi à titre onéreux. L'acquiescement de la dernière prime, conservant le bénéfice de l'assurance, fixe le caractère du contrat. Ce caractère est ainsi défini, aussi bien vis-à-vis des créanciers des époux que vis-à-vis du fisc.

Sous le régime de la communauté, diverses hypothèses se présentent : le mari a pu s'assurer sur la tête de sa femme ou assurer sa femme sur sa propre tête. Dans les deux cas, il est présumé avoir agi comme représentant de la communauté et avoir payé les primes des deniers

communs. Les droits sont exigibles sur la moitié du capital versé par la Compagnie.

Le bénéficiaire ne saurait modifier le caractère gratuit du contrat en restituant après coup le montant des primes à la communauté ou à la succession de l'assuré, si celui-ci les a payées intégralement de ses deniers personnels ⁽¹⁾.

La femme a pu, avec l'autorisation de son mari, s'assurer elle-même sur la tête de celui-ci. En ce cas, le capital touché par elle lui provient d'un acte à titre onéreux. Le paiement des primes, effectué par le mari sur les deniers communs, a constitué de sa part une gestion d'affaires. La femme peut, à charge de récompense envers la communauté, conserver comme propre le bénéfice de l'assurance. En la contractant, elle a agi dans son intérêt propre. Les créanciers du mari n'ont aucune action sur le bénéfice de l'assurance.

Ils n'y ont jamais eu droit, ce bénéfice ayant toujours appartenu à la femme. La communauté est suffisamment indemnisée par la restitution des primes payées par elle ⁽²⁾. La solution admise à l'égard des créanciers vaut également contre le fisc. Le capital assuré ne provenant pas à la femme d'un acte de libéralité, aucun droit n'est exigible. Il y a là un moyen intéressant pour éviter de tomber sous le coup de la loi de 1875.

Sous le régime exclusif de communauté, la séparation absolue des deux patrimoines nous conduit aux mêmes

(1) En ce sens Cass. 21 oct. 1896 (Simonin, *Jurispr. générale des assurances terrestres*), Trib. de Melun, 23 décembre 1887. (*Ibid.*) Trib. de Saint-Omer 9 août 1894. (*Ibid.*)

(2) C. de Riom, 8 juill. 1890 (*Jurispr. générale des assurances terrestres*).

solutions que sous le régime de la séparation de biens. La femme, avec l'autorisation de son mari, peut contracter et s'engager sur ses biens. Le caractère de l'assurance se déterminera par le paiement des primes sur le patrimoine du bénéficiaire ou sur celui de l'assuré.

La femme ne peut, pas plus que sous le régime de communauté, se prévaloir de la qualité d'administrateur de sa fortune qui appartient à son mari, pour reprendre à son compte le contrat passé à son bénéfice par celui-ci. Elle ne peut considérer son mari comme ayant agi, en l'occurrence, en qualité de gérant d'affaires et offrir de restituer à sa succession les primes acquittées par lui.

Sous le régime dotal, l'impossibilité où est la femme de s'engager sur ses biens dotaux nous amène à d'autres solutions. Le mari seul peut [contracter une assurance. S'il s'assure lui-même sur la tête de sa femme, les primes seront forcément payées de deniers lui appartenant ou soumis à son quasi-usufruit et le contrat sera de caractère onéreux. S'il assure sa femme sur sa propre tête, comme c'est lui qui effectue le paiement des primes, nous sommes en présence d'un acte à titre gratuit,

Mais il n'en va pas ainsi lorsque la femme déclare, dans l'inventaire fait après le décès de son mari, renoncer au bénéfice de l'assurance en tant que libéralité et ne l'accepter qu'à titre onéreux sous la charge de toute imputation légitime sur ses reprises dotales. L'assurance est alors réputée contractée par le mari en sa qualité d'administrateur des biens dotaux. Les primes étant payées sur les valeurs dotales dont la femme fait abandon à la succession de son mari, cette assurance constitue pour la bénéficiaire un contrat

à titre onéreux auquel l'article 6 de la loi de 1875 est inapplicable.

Ce qui nous autorise à adopter cette solution, inadmissible sous tout autre régime, c'est la situation juridique spéciale où se trouve la femme dotale, qui l'empêche d'intervenir au contrat d'assurance pour s'engager au paiement des primes. Sous les autres régimes, on peut sans inconvénient présumer que le mari agit toujours dans son intérêt propre ou dans celui de la communauté, sous réserve de la preuve contraire. Ici, cette présomption aurait le désavantage d'enlever à la femme toute faculté de s'assurer sur la vie de son mari puisque celui-ci est son intermédiaire obligé.

La Cour de Cassation est allée plus loin en admettant qu'il n'est pas nécessaire que le mari ait déclaré expressément à l'acte agir en qualité d'administrateur de la fortune de sa femme. Il suffit à celle-ci, pour que la créance lui soit acquise, de déclarer à un moment quelconque son acceptation. Une stipulation subsidiaire au profit des héritiers de l'assuré n'altère pas le caractère de celle faite au profit de la femme, car la réalisation de la stipulation principale anéantit rétroactivement la stipulation subsidiaire (1).

Ces solutions, bien entendu, ne sauraient être admises qu'en matière de régime dotal pur, sans paraphernalité, ni adjonction d'une communauté d'acquêts, car là seulement la femme ne peut contracter elle-même l'engagement de payer les primes. En ce cas seulement, la femme peut renoncer en tant que libéralité au bénéfice de

(1) Cass. 17 juin 1889 (*Jurispr. générale des assurances terrestres*). En l'espèce la succession obérée du mari ne pouvait couvrir les reprises dotales.

l'assurance contractée en sa faveur par son mari et, l'acceptant à titre onéreux, s'affranchir du paiement des droits de mutation sur le capital reçu de l'assureur à l'occasion du décès de son mari.

IV

Les remises de dettes. — La remise de dette, prévue par l'article 1282 du Code civil peut servir à faire une libéralité exempte de tout droit de donation. La remise volontaire au débiteur du titre original sous seing privé fait présumer le paiement. Ce serait à l'Enregistrement à fournir la preuve contraire admise par l'article 1283.

Si donc un successible a reçu de celui dont il est l'héritier des avances dont son créancier veuille plus tard lui faire don, il sera présumé en avoir opéré le remboursement du fait qu'il aura le titre entre les mains. Si le titre de la créance était authentique, une quittance serait nécessaire, mais elle pourrait être donnée sous signatures privées et par conséquent exempte d'enregistrement puisque ce n'est pas un acte synallagmatique.

Le procédé de la remise de dettes ne peut s'employer que dans le cas très particulier où donateur et donataire sont respectivement dans la situation de créancier et de débiteur l'un envers l'autre ; son emploi est forcément très limité. Les facilités offertes par le don manuel ne permettent pas de supposer la création d'un titre dans l'intention d'une remise ultérieure. Le cas peut cependant se présenter si le donateur a voulu se ménager un recours contre l'ingratitude possible de son donataire.

Une reconnaissance de don manuel ne pourrait lui rendre le même service que dans les cas exceptionnels où le Code Civil admet la révocabilité des donations. Encore est-il douteux que cette révocabilité puisse s'étendre aux dons manuels. Sans tomber sous le coup de l'article 955, l'attitude du donataire peut laisser à désirer, et le donateur peut vouloir se prémunir contre cette éventualité en se réservant de ne remettre la dette qu'après avoir éprouvé les sentiments de son donataire.

V

La renonciation à usufruit. — Cette renonciation est fort pratique. L'usufruitier possède un droit réel, démembrement du droit de propriété et essentiellement temporaire. Il n'est pas interdit de constituer un usufruit pour un temps déterminé mais, en pratique, ce droit est toujours viager. A la mort de son titulaire, l'usufruit se réunit à la nue propriété de par sa nature même. Le droit de propriété subissait une limitation temporaire ; celle-ci cessant, il reprend toute son étendue. Il n'y a donc pas acquisition de l'usufruit par le nu-propiétaire : l'usufruit s'éteint car il est de sa nature de disparaître.

Il en est ainsi à l'arrivée normale du terme prévu lors du démembrement de la propriété, ou s'il y a déchéance de l'usufruitier ; il en est de même en cas de renonciation. L'article 622 du Code Civil, donne aux créanciers lésés un recours contre cette renonciation, admettant implicitement sa régularité. Le bénéfice procuré au nu-propiétaire par l'extinction de l'usufruit avant son terme normal

est tangible, mais il n'est que la conséquence de l'ordre naturel des choses. Aucun droit n'est exigible, si ce n'est le droit fixe d'exécution des conventions.

Or, il n'existe guère d'usufruit qu'entre personnes de même famille, entre lesquelles les arrangements ont souvent pour mobile une intention libérale. C'est ainsi que le conjoint survivant peut faire abandon de ses droits à ses enfants en renonçant à l'usufruit légal et aux avantages en usufruit qu'il tient du contrat de mariage. Ce sera une libéralité appréciable, qui pourrait s'évaluer en argent d'après le barème appliqué par l'Enregistrement aux successions et aux legs d'usufruits viagers : les droits y sont calculés sur un pourcentage de la valeur de la toute propriété décroissant avec l'âge de l'usufruitier. Cet avantage ne sera cependant passible d'aucun droit proportionnel.

D'autres renonciations qui procurent à leur bénéficiaire un avantage tangible peuvent s'inspirer d'une intention bienveillante ; mais elles ne procurent pas, au moins en principe, d'enrichissement au bénéficiaire ni d'appauvrissement au renonçant. Leur rôle ne présente aucune importance au point de vue qui nous occupe. Par exemple : la renonciation aux sûretés garantissant une créance en rend le recouvrement plus improbable, mais n'en opère pas l'abandon ; la renonciation à la prescription acquise est une reconnaissance des droits prescrits ; on ne peut dire qu'elle les fasse renaître.

VI.

Le retrait d'indivision. — L'article 1408 du Code Civil, règle les effets de l'achat, au cours du mariage, d'un immeuble dont l'un des conjoints était déjà propriétaire par indivis. Il décide que l'immeuble entier est propre au conjoint indivisaire, sauf récompense envers la communauté. S'il s'agit d'un immeuble appartenant pour partie à la femme, celle-ci peut refuser l'acquisition de la part de ses coindivisaires faite par le mari ou par elle autorisée de celui-ci, abandonnant ainsi cette part à la communauté. Inversement, elle peut toujours réclamer l'immeuble entier quand même le mari, sur licitation, l'aurait, en son nom personnel, acquis pour la totalité.

Le mari, en acquérant cet immeuble pour tout ou partie, est-il présumé agir comme mandataire de sa femme? S'il en est ainsi, l'immeuble forme un propre de la femme jusqu'à l'option de celle-ci; sinon elle tombe en communauté, d'où la femme a droit de le retirer à sa volonté.

Quelque solution que l'on adopte sur cette question fort semblable à celle que nous avons rencontrée en matière d'assurance-vie, nous devons retenir que l'immeuble peut rester en fin de compte dans la communauté ou dans le patrimoine propre de la femme, selon le résultat de l'option exercée par cette dernière, sans que cette option rende exigible autre chose qu'un droit fixe. Cette faculté est d'autant plus précieuse qu'elle a pour objet un immeuble dont les mutations ne peuvent se dissimuler au fisc.

L'option peut être exercée pendant la durée de la

communauté ou après sa dissolution. La faculté ne s'en prescrit que par le laps de trente ans après cette dissolution. Durant ce long délai, selon le cours des événements, les parties intéressées pourront trouver avantage à opter dans l'un ou l'autre sens suivant qu'elles pourront ainsi éviter un droit de mutation.

Une femme mariée a hérité d'un ou plusieurs immeubles d'une valeur considérable, indivis avec un de ses parents. Celui-ci, dont elle est l'héritière, veut lui éviter le paiement de nouveaux droits de succession. Ne voulant pas non plus lui faire payer les droits de donation, il provoque une licitation et la femme achète tout l'immeuble, naturellement au plus bas prix. Nous pourrions même supposer que, l'indivision n'existant pas originairement, elle ait été créée de toutes pièces par l'achat fait par la femme, autorisée de son mari, d'une part indivise du ou des immeubles en question, en emploi ou remploi de valeurs à elle propres. On peut admettre aussi que l'achat sur licitation de la totalité de l'immeuble indivis ne dissimule aucune libéralité de la part des coindivisaires de la femme.

Celle-ci s'est donc acquis la faculté d'option dont elle se réserve d'user éventuellement à l'encontre du fisc. Pour la lui procurer, la communauté a payé le droit de 10 o/o des ventes d'immeubles sur la part dont la femme n'était pas propriétaire.

Les deux conjoints, n'ayant pas d'héritier à réserve s'instituent réciproquement légataires universels. A la mort du premier d'entre eux, l'option s'exercera.

Si le mari prédécède, la femme opérera le retrait et conservera l'immeuble comme bien propre. Elle devra

verser à la communauté récompense du prix payé pour l'acquisition, car ce paiement a été effectué de deniers communs. Mais il est toujours possible, par des dissimulations de valeurs mobilières de créer un déficit dans la communauté. La femme alors conservera la somme due par elle à titre de récompense pour se couvrir des reprises qu'elle ne peut exercer.

Si c'est la femme qui meurt la première, le mari, son légataire, entrera en possession de ses biens. Nous savons que la faculté de renoncer à la communauté du chef de sa femme, lui est refusée, mais celle de renoncer à exercer le retrait d'indivision lui a été reconnue.

Il en a été ainsi décidé dans un cas où, le mari décédé à son tour, l'option était exercée par son héritier⁽¹⁾. Le mari, héritier ou légataire, peut donc exercer cette option. C'est à cause de ses obligations personnelles qu'il ne peut user de la renonciation à communauté ; or ici il ne peut être question pour lui de s'exonérer des conséquences de ses fautes.

L'immeuble fait alors partie de la communauté, et le droit de succession n'est exigible que sur la moitié de sa valeur. Selon l'opinion que l'on adopte sur l'effet de l'acquisition du bien indivis, l'on dira qu'il avait toujours été commun et ne deviendrait propre à la femme qu'après son option en ce sens, ou que, devenu la propriété de la femme, celle-ci ou ses héritiers peuvent répudier cette acquisition. En ne comprenant pas l'immeuble dans la déclaration de succession de la femme, on peut admettre qu'ils exercent implicitement cette option. En tous cas ils peuvent le faire expressément.

(1) Trib. de Toulouse, 27 janvier 1894 (S. 96.2.53, note de M. Wahl).

L'exercice de cette option par les héritiers dans le sens de la répudiation est certainement licite. Elle est sans intérêt civil et n'a pour but que d'éviter le paiement d'un droit, mais il n'y a pas de fraude à prendre la voie la moins onéreuse, lorsque l'on use pour ce faire d'un moyen légal.

La solution de l'article 1408 s'applique-t-elle en dehors du régime de communauté ? La Jurisprudence l'a admis, d'accord avec la majorité des auteurs. La question ne pouvait d'ailleurs se poser que pour le régime dotal pur, les règles de la communauté légale s'appliquant à tous les autres régimes pour autant que les textes spéciaux à chacun d'eux n'y dérogent point.

Il importe ici de constater la systématisation de l'évasion fiscale. Toutes les fraudes sont solidaires en cette matière.

La conception nouvelle de l'impôt prenant forme de système tend à mettre de plus en plus en contact le contribuable et le fisc. Parallèlement à ce mouvement, la fraude en vient à constituer un ensemble cohérent, sur lequel le fisc perd toute prise.

Nous avons vu en effet quel luxe de recoupements, de renvois, de contrôles, s'est développé avec la transformation des impôts. Pour y échapper, il faut que toute fraude se relie intimement à une autre. Telle déclaration faite à l'Enregistrement peut mettre en éveil les Contributions directes. Nous en avons vu l'exemple en matière d'apports en mariage. La dissimulation d'une part d'un

prix de vente entraînera une sous-évaluation du même bien lors de sa transmission par succession et réciproquement.

De la part de ceux qui s'y livrent, la pratique de la fraude exige de grandes précautions afin d'éviter ce qui pourrait mettre l'Administration en mesure de la déjouer. Or il est de fait que les administrations financières se trouvent aujourd'hui n'avoir en mains que des moyens de contrôle déjà faussés par des fraudes antérieures. Les fissures existant dans le système de résistance du contribuable se comblent peu à peu.

C'est en présence du tout coordonné qu'est, et que sera toujours davantage, l'évasion fiscale qu'il faut maintenant nous placer pour rechercher quels en seront les effets sur la pratique de notre droit civil.

SECONDE PARTIE

Les conséquences civiles de ces procédés en pratique et en jurisprudence.

CHAPITRE PREMIER

Conséquences dans les rapports entre conjoints.

Les effets de l'évasion fiscale systématique, dont nous venons d'étudier les modes d'exercice pèsent sur l'ensemble de la pratique juridique.

A part l'obligation naturelle, nous ne concevons pas en effet qu'il existe un droit dont le respect ne puisse être assuré par une action en justice ; un droit de ce genre n'intéresse que la morale. Le droit n'existant qu'autant qu'il peut être fait appel aux tribunaux pour en assurer la sauvegarde, la preuve à faire devant eux est d'importance capitale. Il est sans intérêt d'invoquer un droit dont on ne peut apporter la preuve.

Ainsi se justifie la réglementation par le Code Civil des modes de preuves qui peuvent être employés en justice, et parmi lesquels la preuve par écrit tient la première place. Aucun mode de preuve ne peut prévaloir outre ou contre un écrit. La loi suppose chez les parties l'intention de fixer leurs conventions lors de l'établisse-

ment de l'écrit probatoire, telles qu'elles sont en leur commune intention.

Mais la situation est différente aujourd'hui. Les parties cherchent à dérober au fisc l'objet de leurs conventions. L'acte probatoire devant être soumis à l'Enregistrement est faussé volontairement au moment même où il est dressé, cela dans un but de simulation ou de dissimulation.

Sans doute, cela ne saurait influencer sur le contrat. Celui-ci n'existe qu'autant qu'il s'appuie sur la commune volonté des parties. Formé dès avant que l'écrit fu passé, il ne peut être modifié par une réticence de cet écrit. L'article 1321 du Code Civil, le reconnaît lorsqu'il proclame la validité des contre-lettres dans les rapports entre les parties. Mais ici encore, nous sommes en présence d'une preuve par écrit destinée à rester occulte mais qui peut cependant être invoquée en justice à l'occasion.

Les procédés, frauduleux ou non, que nous avons étudiés sont de nature à diminuer la valeur probante des actes qu'ils affectent. L'absence de déclaration à l'Enregistrement entraîne l'absence de preuve entre les parties. Les indications inexactes contenues dans la déclaration faussent l'acte probatoire.

Aujourd'hui la contre-lettre, l'acte occulte qui permettait d'éviter les inconvénients des réticences faites à l'acte apparent, ne peut plus jouer efficacement son rôle. Cet acte en effet ne peut rester occulte pour l'Enregistrement. De nature synallagmatique, il doit lui être présenté dans un délai déterminé, et cette obligation est sanctionnée par des pénalités qui en rendent onéreux l'emploi éven-

tuel. Or, c'est précisément vis-à-vis du fisc que les parties tiennent le plus à garder secrètes leurs conventions. Pour se soustraire aux impôts, les contractants en sont amenés à se faire mutuellement confiance ou à prendre des sûretés, de façon à n'avoir point à invoquer en justice les réticences de l'acte auquel elles souscrivent.

SECTION I. — *Les dissimulations faites au contrat de mariage et l'application des articles 1438 à 1440 du Code Civil.*

Dans les rapports patrimoniaux des conjoints, le contrat est l'acte probatoire par excellence. Nous avons exposé l'évolution dont il est actuellement l'objet. L'influence des droits de mutation et celle des procédés d'investigation des administrations financières tendent à faire disparaître les déclarations qui devraient s'y trouver. Que l'on renonce à faire un contrat ou que l'on s'y livre à des réticences, le résultat est le même : l'absence des preuves que cet acte devrait contenir.

Les trois phases de l'évolution sont les suivantes : les donations aux conjoints font place à l'indication par eux d'apports personnels : puis il n'est plus fait à l'acte mention d'apports non plus que de donations ; enfin la pratique du contrat ainsi mutilé est jugée inutile. Il nous reste maintenant à rechercher quelle transformation va se produire dans le jeu des conventions matrimoniales à la suite de cette évolution. Les règles prévues par le Code supposent l'usage normal des modes de preuves. L'usage permanent d'actes juridiques recouvrant des dissimulations doit influencer sur leur fonctionnement.

Qu'il leur soit propre ou commun, le patrimoine des époux se divise en trois catégories : biens apportés par eux en mariage ou à eux donnés par le contrat ; acquisitions ultérieures faites à titre gratuit par chacun d'eux ; acquisitions à titre onéreux pendant la durée du mariage. Selon le régime adopté, les droits de chacun des époux sur ces biens, le régime de chacune de ces catégories sont différents.

Sous le régime de la communauté légale, les immeubles sont communs de quelque façon qu'ils aient été acquis. Les immeubles acquis à titre onéreux pendant le mariage sont communs, les autres restent propres à chacun des époux. Réduite aux acquêts, la communauté ne comprend plus les meubles apportés en mariage ou échus aux époux à titre gratuit. La communauté peut être universelle ou être complètement exclue. Entre ces clauses extrêmes la liberté des parties est absolue pour régler le régime et le sort ultérieur de leurs biens, mais elle ne peut s'exprimer autrement que par le contrat de mariage. S'il y a stipulation de régime dotal, sont dotaux les biens figurant au contrat, donnés à la femme ou apportés par elle, sauf stipulation contraire. Les biens qui peuvent ultérieurement lui advenir ne sont dotaux que si le contrat le stipule expressément.

En ce qui concerne la propriété des biens ou leur administration, il convient donc de rechercher le titre en vertu duquel ils ont été acquis. C'est là que nous relevons les effets d'un élément nouveau : le peu de foi que méritent les actes probatoires tels qu'ils sont actuellement dressés.

Les titres qui peuvent influencer sur la propriété ou le

régime des biens sont le contrat de mariage, les donations ou inventaires de successions, les actes d'acquisition à titre onéreux. Il n'est aucun de ces actes qui ne soit l'objet d'irrégularités.

Lorsque le contrat est encore employé, aucune donation n'y figure, le plus souvent même aucun apport. Les conjoints ne peuvent donc ultérieurement en user pour exercer contre la communauté les reprises auxquelles ils pourraient prétendre.

L'absence de donation dans les contrats entraîne l'impossibilité de faire application, lors des liquidations de communauté, des articles 1438 et 1440 du Code Civil. La donation faite à leur enfant par des parents communs en biens l'étant par voie de don manuel ne figure au contrat de cet enfant que sous le nom d'apport personnel. Aucune preuve n'existe, qui puisse mettre, selon le vœu de la loi, cette donation à la charge de chacun des parents pour la moitié. Il n'y aura pas eu donation, mais disparition de valeurs communes. A la dissolution de la communauté, la femme pourra exercer ses reprises sans tenir compte de la part qui lui incombe dans le don fait à l'enfant commun. Au besoin, si les biens de communauté sont insuffisants, elle exercera ses reprises sur les biens personnels de son mari selon la faculté qu'elle tient de l'article 1472 du Code Civil.

Dans l'hypothèse où la donation a porté sur des effets personnels à l'un des époux, le recours ouvert à celui-ci pour la moitié des biens donnés ne saurait plus s'exercer à l'encontre de l'autre époux. Ces biens, transmis manuellement, ont quitté le patrimoine de l'époux propriétaire sans que puisse être rapportée la preuve de la

donation. Le mari en supportera la charge intégrale. Si la donation a porté sur ses biens personnels, il n'aura aucun recours pour obtenir de sa femme la contribution de moitié qu'elle devrait supporter aux termes de l'article 1438 du Code Civil, 2^e alinéa. Si la donation a porté sur les biens propres de la femme, celle-ci pourra exercer contre son mari, administrateur de ses biens, un recours en indemnité pour la totalité, car la restitution de ses biens propres doit être intégrale.

Si les biens donnés ont été prélevés en partie sur la communauté et en partie sur les biens personnels des époux, les mêmes règles seront applicables à concurrence des fractions respectivement données en biens de la communauté et en biens propres.

La donation, au lieu de s'imputer par moitié sur les biens de chacun des époux, ne sera à la charge de la femme que si les biens de la communauté et les propres du mari se trouvent insuffisants à couvrir l'intégralité de ses reprises.

Pourrait-on, de la part du mari ou de ses héritiers, admettre la preuve du don effectué? S'ils peuvent invoquer, à la dissolution de la communauté, une reconnaissance faite par la femme du don à l'enfant commun, cette reconnaissance n'émanant pas du donataire lui-même n'entraîne pas la perception du droit de donation. Sans danger à ce point de vue, un titre de cet ordre, forcément occulte, peut-il suppléer à l'absence de toute donation au contrat de mariage de l'enfant commun?

Les articles 1438 et 1439 du Code Civil, traitent de la dot constituée par les époux ou par le mari seul. Ils se rapportent seulement à celle que prouvent les énoncia-

tions du contrat. Le régime très spécial, prévu par notre droit en faveur des donations matrimoniales ne peut s'appliquer aux dons manuels, même destinés à constituer une dot. Ce don est effectué par le mari dans la limite des pouvoirs que lui confère l'article 1422 du Code Civil. Si la quotité en excède l'actif commun, les biens propres du mari doivent répondre de cet excédent.

La part incombant à la femme dans le don ainsi effectué ne peut entraîner pour elle qu'une obligation à récompense, au sens de l'article 1437. La reconnaissance faite par elle de sa participation au don à l'enfant commun vaut comme preuve de cette obligation à récompense. Opposable seulement à la femme ou à ses héritiers, lors de la liquidation de la communauté, cet acte n'a pas à être déclaré au fisc dans un délai déterminé car il est unilatéral. Lorsqu'il sera invoqué seulement, il devra être enregistré au droit fixe des actes innommés, avant tout usage en cas de contestation.

Sans doute, l'acte ne constatera pas l'acquittement d'une dette ou d'une charge personnelle, mais d'une donation faite ; mais l'article 1437 du Code Civil, dans une formule générale, admet qu'une récompense est due : « toutes les fois que l'un des époux a tiré un profit personnel de la communauté ». La femme mariée en communauté est pleinement capable de faire avec l'autorisation de son mari tous actes juridiques : la donation ne saurait lui être interdite.

Elle se trouve donc valablement obligée envers la communauté par la reconnaissance d'un don fait conjointement avec son mari. Par le détour de l'obligation à récompense nous en revenons au même résultat pratique

que si l'article 1438 pouvait s'appliquer à cette hypothèse.

Sous le régime exclusif de communauté, la reconnaissance par la femme de sa participation au don manuel serait également efficace. Elle dispenserait le mari de la restitution des biens propres à sa femme, à concurrence de la part prise par celle-ci dans la libéralité.

Si les parents, qui ont constitué à leur enfant commun une dot par voie de don manuel, étaient mariés sous le régime dotal, une telle reconnaissance serait au contraire de nul effet.

Les articles 1555 et 1556 du Code Civil permettent à la femme autorisée par son mari de donner ses biens dotaux pour l'établissement des enfants communs : mais ces textes dérogeant à la règle de l'inaliénabilité, il faut que la preuve soit faite de l'emploi exigé par la loi. Le don manuel ne se prêtant à aucune preuve de cet ordre, la charge du don fait à l'enfant retombe sur le mari seul. La femme ou ses héritiers ont, à la dissolution du mariage, le droit d'exiger la restitution de l'intégralité des biens dotaux. Pour que la femme dotale participe à la libéralité faite à son enfant, il est nécessaire de procéder par voie de donation insérée au contrat de mariage. Pourtant la solution pourrait être différente si la Jurisprudence faisait en la matière application de cette interprétation, si largement extensive de l'article 1558 du Code Civil, dont elle a donné tant d'exemples. Elle pourrait admettre la validité du dépouillement de la femme dotale par voie de don manuel en se fondant sur cette idée d'intérêt familial à laquelle il semble bien que veuille se rattacher sa manière de concevoir et d'appliquer les dérogations admises à la règle de l'inaliénabilité dotale.

SECTION II. — *La preuve des reprises sous les divers régimes matrimoniaux.*

Les conventions matrimoniales ne peuvent se régler en une forme autre que celle du contrat de mariage. La loi impose un régime à ceux qui se marient sans contrat et ce régime, une fois établi, est immuable. Les modifications au contrat ne sont admises qu'avant la célébration du mariage et seulement en la forme prescrite par les articles 1396 et 1397 du Code Civil. Il ne saurait être question pour les époux de se ménager contre les énonciations du contrat des moyens de preuves ignorés du fisc et pouvant au besoin être invoqués en justice.

Dans ces conditions, de quels modes de preuve peuvent user les époux pour justifier de la propriété des biens, par eux apportés en mariage, ou qui leur sont advenus par la suite ? Ceux qui seront chargés de liquider les biens du ménage vont être embarrassés pour déterminer la qualité de ces biens. Les moyens légaux prévus pour ce faire sont insuffisants du fait de la généralisation des pratiques d'évasion fiscale.

Le régime de communauté.

Nous nous trouvons ici en présence de trois masses de biens : ceux propres à chaque époux et les biens communs. Tout bien dont l'origine ne peut être établie est réputé commun. Les époux doivent donc, pour reprendre leurs propres, justifier de leurs droits. La même justification est exigée pour la reprise sur la masse commune d'une

valeur équivalente à celle des propres qui sont venus s'y confondre.

La situation de fait créée par les pratiques nouvelles diffère peu des règles normales de la communauté légale. Les immeubles appartenant à chacun des époux, lors du mariage, et ceux qui leur sont échus ultérieurement à titre gratuit, leur restent propres. Il est toujours aisé de faire la preuve de leur provenance. Les mutations d'immeubles ne peuvent être dissimulées au fisc. Le droit de l'époux propriétaire se fonde selon le cas sur l'acte de donation, la déclaration de succession ou sur l'acte de vente qui constate l'entrée de l'immeuble dans son patrimoine. Au besoin, si un immeuble appartenant à un époux avant le mariage a été omis au contrat ou, hypothèse plus pratique, s'il n'y a pas eu de contrat, l'époux propriétaire peut invoquer l'acte antérieur où son droit prend origine.

La question des reprises à exercer pour le prix des immeubles propres aliénés pendant le mariage est plus délicate. L'époux auquel appartenait le bien vendu ne peut réclamer plus que le prix indiqué par l'acte de vente. Ayant participé à l'acte, il en subit les conséquences dommageables. L'excédent du prix dissimulé à l'Enregistrement reste à la communauté et se partage entre les deux conjoints.

Une autre difficulté peut s'élever en cas de donation déguisée : un non-parent ou un collatéral, voulant faire à l'un des époux une donation immobilière, a simulé une vente pour éviter les droits. Le bien ainsi acquis par les époux est commun, étant censé payé des deniers de la communauté. Pour éviter ce résultat, il faudrait que

l'époux lésé put prouver le véritable caractère de l'opération et les intentions du donateur. Une telle preuve entraînerait l'application de pénalités assez élevées pour que l'on ait tout intérêt à s'en tenir aux résultats de l'acte apparent. La donation faite sous cette forme resterait donc en communauté et se partagerait comme telle.

Les valeurs aisément dissimulables, non déclarées au contrat de mariage, soustraites aux déclarations de succession ou données manuellement aux époux font, comme biens meubles, partie de la communauté. Il est sans importance, sous le régime légal, que les époux ne puissent en justifier l'origine.

Il n'en est pas de même sous le régime de la communauté réduite aux acquêts. Ce régime perd toute son importance pratique si la consistance du mobilier exclu de la communauté ne peut être établie. Telle qu'elle est prévue au Code, cette exclusion ne peut produire effet en ce qui concerne le mobilier entrant en la possession du ménage sans qu'il soit gardé trace de son origine.

La communauté d'acquêts est la clause la plus courante aujourd'hui dans les contrats de mariage : on a pu dire qu'elle constituait le droit commun des gens qui font un contrat. Chacun des époux garde la propriété de ses apports en mariage et de ses acquisitions ultérieures à titre gratuit. Rien n'est changé aux règles de la communauté légale en ce qui concerne les immeubles. Les meubles sont réputés acquêts à l'égard des tiers à moins de preuve contraire résultant d'un « inventaire ou état en bonne forme ». On ne saurait donc se contenter de présomptions ou de commencements de preuve. Les actes en bonne forme dont les époux doivent appuyer leur

demande de reprises sont le contrat de mariage, les déclarations de succession et les actes de donation.

Notons pourtant que le système des preuves admis à l'égard des créanciers va être modifié en conséquence de la proposition de loi modifiant les articles 1499 et 1510 du Code Civil votée par le Sénat le 8 juillet 1922. Après l'adoption de cette réforme les preuves pouvant être invoquées seront les mêmes à l'égard des créanciers que dans les rapports entre époux.

Le contrat de mariage, nous le savons, ne peut plus être d'un grand secours, les apports y étant de plus en plus passés sous silence. Les déclarations de succession ne mentionnent guère de valeurs au porteur. Les meubles meublants n'y figurent que s'ils sont assurés et dans les limites où la valeur assurée sert de base à l'impôt. Les donations mobilières se font de la main à la main et ne laissent entre les mains du conjoint gratifié aucun acte en bonne forme.

Ainsi donc, pour toute la partie des biens meubles que l'on peut dissimuler au fisc, aucune preuve ne subsistera qui puisse établir les droits de chacun. La clause de réduction aux acquêts ne conservera sa valeur que pour les biens non dissimulables échus aux conjoints (titres nominatifs, créances, navires, fonds de commerce, offices ministériels). Ces derniers sont loin de représenter la plus grosse part de la fortune mobilière. Beaucoup de patrimoines se composent uniquement de titres au porteur ou autres valeurs transmissibles sans formes.

Les moyens admis pour établir la consistance des reprises diffèrent selon ceux à qui l'on prétend les opposer. Vis-à-vis des tiers l'inventaire ou l'état en forme

était obligatoire jusqu'ici. Si le Code permet à la femme de prouver ses prétentions par d'autres modes à l'encontre de son mari, la Jurisprudence s'est toujours refusée à étendre ces facilités aux rapports de la femme avec les créanciers du mari et il faut l'autorité d'un texte législatif comme celui actuellement en suspens au Parlement pour mettre fin à cet état de choses.

Plusieurs distinctions avaient été proposées selon que la femme se présentait à leur égard comme propriétaire des valeurs en litige ou comme créancière de son mari. S'appuyant sur l'article 563, du Code de Commerce, la doctrine avait prétendu admettre la femme à se prévaloir à l'égard des créanciers de tout acte sous seing privé ayant date certaine. La Jurisprudence a rejeté ces tempéraments, s'en tenant à la stricte application de l'article 1499 du Code Civil. (1). Le résultat, au cas dont nous nous occupons, eût été le même car les époux qui dérobent au fisc les valeurs passibles de l'impôt ne peuvent se munir d'actes ayant date certaine. Celle-ci suppose en règle générale l'enregistrement ou la mention dans un acte soumis lui-même à cette formalité.

Dans les rapports entre conjoints, la preuve peut résulter de tout titre écrit propre à justifier de la consistance et valeur du mobilier (art. 1504 Civ. alinéa 2) par exemple de registres ou de papiers domestiques. On pourrait concevoir que les époux se fassent mutuellement des reconnaissances écrites des biens tombés en commu-

(1) Req. 16 janv. 1877 (D. 78.1.265. S. 77.1.169), Civ. 22 nov. 1886 (D. 87.1.113. S. 89.1.465) 15 mars 1899 (D. 99.1.569. S. 1900.1.113), Req. 25 nov. 1903 (D. 1905.1.505. S. 1904.1.260), Civ. 5 févr. 1908 (D. 1908.1.353 S. 1908.1.93), Civ. 3 janv. 1910 (D. 1910.1.113. S. 1912.1.145).

nauté du chef de leur conjoint. Celui-ci pourrait s'en servir pour exercer ses reprises. Cet acte unilatéral n'aurait pas à être soumis à l'Enregistrement tant qu'il n'y aurait pas lieu d'en user en justice.

Lorsque le défaut de titre peut être imputé à celui qui en tirerait bénéfice la preuve est admise par tous moyens : papiers domestiques, témoins, présomptions et même par un mode que le Code ne mentionne pas en dehors des règlements de communauté : la commune renommée. Ces facilités sont données à la femme ou à ses héritiers à défaut d'inventaire d'une succession à elle échue (art. 1415), à défaut d'inventaire propre à établir la valeur du mobilier échu à la femme pendant le mariage (art. 1504).

C'est au mari, administrateur de la fortune de sa femme, qu'il incombe de faire procéder à ces inventaires. La femme, ne pouvant se couvrir contre sa négligence, est armée d'un mode de preuve exceptionnel : le témoignage d'un « ouï-dire ». Le mari ne saurait pour sa part être admis à suppléer à un défaut de titre imputable à sa propre négligence. Il se verra refuser la reprise de son mobilier.

L'article 1442 donne les mêmes facilités de preuve à l'époux qui a conservé indûment les biens communs, à la mort de son conjoint, sans faire procéder à leur inventaire. Les héritiers du prédécédé sont admis à en user pour établir la consistance des biens communs.

Ces dispositions suffisent-elles à parer à la situation que font surgir les pratiques nouvelles ?

Leur caractère est exceptionnel. L'emploi de tous moyens de preuve, même d'un mode ignoré du droit commun,

en fait une pénalité que peut seule motiver une négligence coupable.

La situation devant laquelle nous nous plaçons est toute différente. Les deux époux, d'un commun accord se sont abstenus de se ménager la preuve de leurs droits respectifs. Il n'y a pas eu négligence et, s'il y a eu fraude, celle-ci était dirigée contre le fisc, non contre l'un ou l'autre des conjoints. Les dispositions des articles 1415, 1442, 1504 du Code Civil ne visent que les fraudes ou fautes graves commises par l'un des conjoints au préjudice de l'autre ou de ses héritiers. Le caractère exceptionnel de ces textes prouve que les rédacteurs du Code envisageaient comme un fait anormal ce qui tend à devenir la règle : l'absence de titres pouvant servir de base aux reprises matrimoniales.

Ces textes sont insuffisants, car les moyens de preuve dont ils permettent l'usage ne sont pas à la disposition de tous les intéressés. La femme ou ses héritiers seuls peuvent en user. Le mari ne le peut jamais et ses héritiers ne peuvent s'en réclamer que si la veuve conserve indûment les biens communs sans procéder, à leur inventaire. Or, les fraudes dirigées contre le fisc peuvent par contre-coup léser l'un comme l'autre des conjoints. Les textes qui prévoient la négligence du mari et y suppléent ne prévoient pas la connivence des deux époux. Celle-ci enlève toute raison d'être à la situation privilégiée faite à l'un des conjoints par rapport à l'autre.

Ces textes sont insuffisants aussi à un autre point de vue. Les modes de preuve dont ils autorisent l'emploi n'offrent de garanties, ni à ceux qui s'en servent, ni à ceux contre qui ils sont invoqués. Les papiers de famille

peuvent prouver la consistance de certaines valeurs successorales. Il est peu probable qu'ils puissent fixer la totalité des reprises qui devraient être exercées de ce chef. Les témoins, la commune renommée seront de peu de secours en semblable occurrence; ceux qui fraudent le fisc tiennent naturellement au secret de leurs opérations. Seuls peuvent être au courant des parents de l'époux qui invoque leur témoignage, et de telles dépositions sont à bon droit suspectes.

A supposer faite la preuve des reprises, de quelque façon que ce soit, il ne faut pas oublier que, du même coup, l'on découvre à l'Administration les dissimulations qu'elle n'avait pas les moyens de relever elle-même. Les droits fraudés et les pénalités sont dès lors exigibles.

Ces dernières pèsent uniquement sur le mari responsable des actes de son administration. La femme n'en sera atteinte que par contre-coup : la dette du mari étant dette de la communauté, sa part dans l'actif commun répond de l'acquittement des pénalités.

Le taux élevé de celles-ci peut transformer les facilités de preuve ouvertes à la femme par le Code Civil en moyen de chantage redoutable, surtout en cas de divorce ou de séparation de corps ou de biens.

Les deux époux ont été complices dans la fraude faite d'un commun accord. Or, un seul des deux est responsable, contre lequel l'autre peut se prémunir à l'avance pour l'accabler en cas de mésintelligence. Il y a là quelque chose de choquant en équité, et cependant, dans le cas que nous envisageons, les solutions légales ne peuvent faire doute.

Enfin l'emploi des modes de preuve exceptionnels

dont nous nous occupons n'est prévu que pour les biens échus à la femme pendant la durée du mariage et pour ceux composant la communauté à sa dissolution. Aucun d'eux ne peut suppléer aux énonciations du contrat de mariage en ce qui concerne les biens apportés par chacun des époux. Si aucun apport n'est mentionné, tous les biens meubles appartenant alors aux époux entrent en communauté sans que la faculté de prouver leur origine soit ouverte à quiconque. Les deux époux, étant maîtres de leurs droits ou valablement habilités au jour où ils ont arrêté leurs conventions matrimoniales, sont mis par la loi sur le pied d'égalité. Les procédés exceptionnels de preuve conçus comme une mesure de protection seraient ici sans objet.

En somme devant la difficulté de prouver leurs droits respectifs, les époux seront désarmés, à moins que la coutume ne s'établisse de ces reconnaissances mutuelles entre conjoints auxquelles nous avons fait allusion. Mais on ne peut croire qu'entre époux ayant quelque confiance l'un dans l'autre, un tel procédé puisse être assez courant pour devenir le mode normal de preuve des reprises mobilières. La femme seule pourra parfois faire sa preuve dans des conditions exorbitantes du droit commun, jouissant ainsi d'un privilège que rien ne justifie au cas de concert frauduleux qui nous occupe. Si l'on met à part ces dispositions exceptionnelles, la communauté réduite aux acquêts se confondra pratiquement avec la communauté légale.

Dans les deux cas nous serons en présence d'immeubles propres à chacun des époux comme ayant été apportés en mariage ou acquis par la suite à titre gra-

luit ; d'immeubles communs comme ayant été acquis à titre onéreux pendant le mariage ; enfin d'une masse mobilière commune sur laquelle aucun des époux ne pourra invoquer utilement une créance de reprises pour se payer des propres tombés de son chef dans cette masse. Seuls feraient exception les meubles intransmissibles manuellement qui ne constituent le plus souvent qu'une faible part des fortunes mobilières. Ce nous est une raison de plus de penser que les conjoints trouveront inutile de faire un contrat pour aboutir à un tel résultat.

La clause permettant à la femme de reprendre ses apports francs et quittes se heurtera à la même impossibilité pratique d'établir la consistance de ses apports mobiliers. Il n'est pas besoin de cette clause pour préserver de toute contribution aux dettes communes les apports immobiliers de la femme renouçante, ces immeubles n'entrant pas en communauté.

L'insertion d'autres clauses au contrat peut-elle corriger la brutalité des solutions précédentes ?

On n'y peut arriver que très approximativement. La clause de préciput, comme celle d'attribution totale de la communauté à l'un des époux, font au conjoint survivant un avantage qui n'a aucun rapport avec la valeur des biens tombés de son chef en communauté. Il en est de même de cette variété de préciput, fréquente sous le nom de clause commerciale, aux termes de laquelle le survivant des époux peut conserver le fonds de commerce commun en versant à la communauté une récompense, le plus souvent fort inférieure à la valeur réelle du fonds. Mais, c'est le survivant qui bénéficie de cette

clause, et non l'époux dont les apports plus considérables devraient être compensés.

La clause d'ameublissement qui peut en s'étendant à tous les immeubles des époux aller jusqu'à la communauté universelle peut corriger l'inégalité des apports lors du mariage, mais non celle des biens qui pourront échoir par la suite aux conjoints. Cette clause comporte encore l'inconvénient d'enlever à la femme son privilège d'option entre le partage de la communauté et la reprise de ses propres. Ses biens sont à la discrétion du mari ; même si leur origine est reconnaissable, les biens ameublés répondent du passif de la communauté.

Quant au partage inégal ou au forfait de communauté, ils se heurtent à l'impossibilité de calculer par avance la part de biens propres qui peut entrer en communauté du chef de chacun.

Aucune des clauses usuelles ne peut donc suffire à garantir aux époux des reprises équivalentes à leurs apports. La communauté d'acquêts ne répondant plus à cette intention pour les époux qui usent des procédés d'évasion fiscale, il semble que la pratique doive aller vers la disparition des modifications à la communauté légale. Ce que les parties ne peuvent demander à aucune d'elles, c'est de soustraire à l'entrée en communauté et à ses résultats l'actif qu'ils dissimulent au fisc.

Les régimes exclusifs de communauté.

Les époux mariés sans communauté conservent la propriété de leurs biens, réunis pour l'administration seulement dans la main du mari. Celui-ci doit, à la dissolution du mariage, restituer tous les biens apportés par

la femme ou qui lui sont échus depuis. Les acquêts appartiennent au mari seul, qui se trouve ainsi bénéficiaire de la présomption qui répute acquêts tous les biens dont l'origine ne peut être établie.

La preuve de l'origine de ses biens propres incombe donc à la femme qui dispose à cet effet de tous les moyens admis en matière de communauté. Le Code considérant ce régime comme une variante du régime légal, il sied de se reporter à ce dernier pour tout ce qui est passé sous silence par les articles 1530 à 1535. Les modes de preuves admissibles sont donc les actes en forme : contrat de mariage, actes de donation, déclarations de succession, inventaires et états de mobilier.

La restitution des immeubles ne fait pas difficulté. Pour les meubles dissimulés aux actes que nous venons d'indiquer, la femme ou ses héritiers disposent des moyens exceptionnels de preuve des articles 1415 et 1504 : titres, papiers de famille, témoins, présomptions, commune renommée. Les mêmes raisons qui ont fait admettre cette dérogation aux principes de la preuve par actes en forme se rencontrent ici et conduisent aux mêmes solutions. Il y a négligence de la part du mari à ne pas faire dresser les actes constatant les droits de sa femme. Ce que nous avons dit plus haut des dangers présentés par l'emploi de ces moyens peut s'appliquer ici. Incertitude de la preuve ainsi faite, difficulté d'en réunir les éléments, chantage possible, nous retrouvons tous ces inconvénients et aussi l'impossibilité de prouver l'existence d'apports non mentionnés au contrat de mariage.

Les difficultés de preuve ont ici d'autant plus d'importance que les biens dont on ne peut établir l'origine

sont attribués en totalité au mari seul, au lieu de se partager entre les deux conjoints.

Sous le régime de la séparation de biens, chaque époux conserve ses biens en propriété et administration. Il ne semble donc pas y avoir de difficultés de l'ordre de celles que nous avons rencontrées jusqu'à présent. Cependant il nous faut considérer le cas, très fréquent en pratique où la femme abandonne à son mari l'administration de ses biens en vertu d'un mandat exprès ou tacite. Cet usage est sans doute appelé à être la règle parmi les ménages qui ne stipulent le régime de la séparation de biens que pour conserver les droits respectifs sans indiquer aucun apport en mariage ⁽¹⁾.

Les articles 1539 et 1577, où le Code Civil envisage cette situation, la règlent d'une manière qui nous ramène en pratique au régime sans communauté, au moins quand le mari agit sans procuration expresse ni opposition de sa femme. Il n'est tenu de rendre aucun compte des revenus consommés et la Jurisprudence admet que la dispense s'étend même à ceux dont le mari a fait emploi en son nom personnel ⁽²⁾; cela revient à lui abandonner tous les revenus. Les biens de la femme ainsi laissés à l'administration du mari seront restitués dans les mêmes conditions que ceux de la femme mariée sans communauté, et la justification de leur origine se fera selon les mêmes règles.

S'il y a eu procuration expresse, la preuve sera fournie par la teneur même de cet acte; ce procédé semble le

(1) Voir Discours précité de M. Alexandre Duval. Chambre des députés, 2^e séance du 19 avril 1920. *J. O.*, Sess. ord. 1920, Déb. parl. p. 1118.

(2) Req. 17 janv. 1860. (D. 60. 1. 66; S. 60. 1. 264.) Civ. 18 juin 1908, (D. 1908. 1. 325, S. 1910. 1. 369.)

mieux adapté au but à atteindre : assurer la restitution des biens de la femme. Mais il offre cet inconvénient d'exiger l'emploi d'un acte synallagmatique, donc soumis à l'enregistrement. Le fisc est ainsi renseigné sur la fortune de la femme, et cela rend impossible toute réticence éventuelle dans la déclaration de sa succession. Les Contributions directes y trouvent un moyen de contrôle des déclarations souscrites en vue de l'impôt annuel.

Enfin, s'il y a eu opposition à l'administration du mari, celui-ci est coupable de détournement. S'il ne restitue pas les biens dont il s'est illégalement emparé, la preuve pourra se faire contre lui par tous moyens. Ces solutions ne comportent aucune difficulté particulière aux époux qui ont éludé les droits fiscaux.

Ce que nous disons des biens de la femme séparée de biens contractuellement ou judiciairement s'applique aussi aux biens paraphernaux de la femme dotale.

Nous n'avons pas à parler des modes de preuve admis par la loi de 1907 en ce qui concerne les biens réservés, leur acquisition ne pouvant donner lieu à aucune évasion fiscale susceptible d'en entraver la reprise intégrale en nature ou en valeur.

Le régime dotal.

Sont dotaux, et comme tels remis à l'administration du mari et inaliénables sauf exceptions légales ou contractuelles, les biens apportés par la femme en mariage ou à elle donnés par le contrat de mariage, s'il n'y a stipulation contraire. La constitution de dot peut englober tous les biens futurs de la femme. Sous ce régime, tous

les fruits et les acquêts sont la propriété du mari. Il nous faut ici distinguer entre la dot mobilière et la dot immobilière.

La dot mobilière est remise au mari qui, sauf clause contraire, en devient propriétaire sur estimation. A la dissolution du mariage, la femme dotale se les fera restituer, de même que la femme commune en biens exerce ses reprises à l'égard de la communauté.

Si les biens dotaux mobiliers ont été soustraits au contrôle du fisc, qu'ils soient advenus à la femme par voie de don manuel, ou qu'ils n'aient pas été mentionnés dans la déclaration d'une succession échue à la femme, celle-ci ne pourra invoquer les règles exceptionnelles admises en matière de communauté. Le régime dotal n'est pas en effet considéré comme une modification au régime légal ainsi que tous ceux dont nous avons traité jusqu'ici. Régime spécial, il doit avoir ses règles propres.

Or le chapitre relatif au régime dotal ne contient aucun texte relatif à la preuve de la consistance des biens dotaux à restituer. La Cour de Cassation ⁽¹⁾ admet que l'on doit s'en rapporter au droit commun des articles 1341 à 1348 du Code Civil et décide que la femme ne peut user, tant contre son mari que contre les créanciers de celui-ci, que de la preuve écrite, sous réserve de l'exception de l'article 1348. Sa qualité de femme dotale ne suffirait pas à elle seule à la mettre dans l'impossibilité exigée par cet article. Le juge doit constater en fait les circonstances particulières à raison desquelles elle n'a pu se procurer un acte écrit. Il semble que cette solution est rigoureuse car la femme n'a pas qualité pour faire pro-

(1) Civ. 28 oct. 1908. Dall. 1909. 1.169. Note de M. Capitant.

céder à l'inventaire des valeurs dotales acquises pendant le mariage. Il semble donc bien qu'il y ait pour elle une véritable impossibilité morale de produire un écrit.

Il ne peut s'agir ici que des biens advenus à la femme par don ou par succession postérieurement à son mariage. On ne peut en effet supposer que le contrat instituant le régime dotal omette de chiffrer les valeurs dotales mobilières remises au mari. L'adoption de ce régime indique le souci de conserver à la femme l'intégralité de ses apports. Elle marque une certaine défiance à l'égard du mari. Plus tard, ce dernier peut inspirer, dans l'exercice de ses pouvoirs d'administration, assez de confiance pour que lui soient remises certaines donations manuelles adressées à la femme. Il peut aussi faire des déclarations insuffisantes à l'Enregistrement lorsque sa femme bénéficie d'une succession ou d'un legs à titre universel. Mais au contrat les valeurs données à la femme seront toujours mentionnées, sinon sous leur caractère véritable, du moins comme apports personnels de la future, et il n'y aura pas de difficultés à leur sujet. La quittance de la dot figurera normalement au contrat. Celui-ci n'énonçant que des apports personnels, aucun tiers donateur ne pourra y stipuler un délai de paiement.

Notons ici que les règles de preuve, contrairement à ce qui se passe en matière de communauté, seront les mêmes à l'égard des créanciers du mari qu'à l'égard de ce dernier. La femme créancière de sa dot n'est pas astreinte à produire un acte en forme vis-à-vis des créanciers, non plus qu'elle ne peut invoquer contre son mari les modes de preuve spéciaux au régime de communauté.

Dans les deux cas la preuve sera faite selon les modes du droit commun.

Pendant la durée du régime dotal, les meubles dotaux peuvent être aliénés par le mari, mais le plus souvent cette aliénation est subordonnée par le contrat au remploi immédiat du prix. Les valeurs apportées en dot étant le plus souvent nominatives, l'application de cette clause ne peut être éludée. La vente a lieu par l'intermédiaire d'agents de change, responsables de l'intégralité du remploi. La garantie du régime dotal subsiste donc entière pour la dot mobilière, telle qu'elle figure au contrat, mais elle n'est plus qu'un leurre en ce qui concerne les biens meubles à venir compris dans la constitution de dot.

En ce qui concerne la dot immobilière, nous arrivons à des conclusions très différentes. Les immeubles, en effet, ne se prêtent pas à la dissimulation. La donation faite à la femme sous forme d'une vente supposée ne saurait être pratiquée car tous les acquêts deviennent biens propres du mari.

Les immeubles dotaux, qu'ils soient donnés à la femme par contrat de mariage ou ultérieurement, qu'ils lui appartiennent dès avant le mariage ou lui adviennent par la suite par legs ou succession, seront aisément reconnaissables. Leur restitution pourra toujours être exigée à la dissolution du régime.

Mais il faut pour cela que l'inaliénabilité dotale ait joué son rôle protecteur. Cette inaliénabilité était absolue selon le Droit Ecrit. C'est encore la règle selon le Code Civil. Ce n'est qu'exceptionnellement, en vertu de la liberté des conventions matrimoniales que l'article 1557

du Code Civil prévoit l'aliénation possible des immeubles dotaux en vertu d'une clause spéciale du contrat. Sur ce texte et sur l'article 1407 du Code Civil, qui admet la subrogation réelle des immeubles achetés ou emploi des propres des époux, la pratique notariale a édifié le système de l'aliénabilité des immeubles dotaux à charge de emploi intégral en immeubles ou en telles valeurs mobilières spécifiées au contrat, celles-ci prenant naturellement la forme nominative.

Mais le jeu régulier du emploi suppose que la vente ait été passée sans aucune dissimulation de prix. On ne peut employer que le prix indiqué à l'acte. Agir autrement serait faire à l'Enregistrement l'aveu de la fraude. Or le prix de vente est rarement porté intégralement dans l'acte apparent. Nous avons vu de quel ordre étaient les dissimulations dans la pratique courante. Les acheteurs exigeant que le vendeur se plie à leur volonté, il suffira d'une seule vente pour diminuer notablement la valeur dont la femme peut obtenir restitution. L'on n'aura pas ici la garantie de emploi intégral que fournit l'intervention obligatoire de l'agent de change dans l'aliénation des valeurs mobilières dotales.

Le mari pourra, il est vrai, employer en achats d'immeubles la totalité du prix réellement touché par lui, en indiquant pour l'Enregistrement le prix qui figurerait au précédent acte de vente, mais ce n'est pour lui qu'une faculté. Il est ainsi laissé à sa discrétion de ne employer, soit en immeubles, soit en valeurs mobilières, que le prix avoué au fisc. Le emploi fait en titres ne peut en aucun cas excéder ce prix.

Il est donc facile au mari qui voudrait s'approprier

une part de la dot de sa femme de procéder à la vente de ses immeubles dotaux et d'en faire le emploi, intégral si l'on se fie aux actes ostensibles, en réalité fort insuffisant. Par des emplois faits en immeubles et suivis de revente, il pourrait s'attribuer la plus grande partie de la valeur dotale originelle.

Que devient dès lors la garantie de la conservation de la dot imaginée par la pratique du siècle dernier? Toute cette construction se trouve en porte-à-faux car la femme, lors de la passation des actes de vente, ne s'émeut pas des dissimulations faites au fisc, ne pouvant en mesurer la répercussion directe sur le sort de sa fortune personnelle.

La clause de emploi de la dot immobilière ne peut plus être considérée comme une garantie suffisante pour les constituants de la dot. Les pères de famille ne peuvent s'en contenter, s'ils tiennent à la sécurité qu'assure ce régime, et cela alors même que leur donation aurait pris la forme d'un apport personnel de la future. Pour que le régime dotal puisse subsister autrement que de nom, on en sera réduit à abandonner l'usage de toute clause permettant l'aliénation des immeubles.

Par une réaction que les pratiques courantes suffisent à justifier, on peut prévoir le retour au système traditionnel d'inaliénabilité de la dot immobilière qui est celui du Code Civil. Ce système tendait à être complètement abandonné à cause des inconvénients que présentait sa pratique. Mais, s'il apparaît nettement que la faculté d'aliéner enlève toute raison d'être à la dotalité, il n'y aura que deux solutions; renoncer à ce régime, ou ne l'adopter que sous sa forme la plus rigoureuse.

Beaucoup de familles reculant devant cette solution extrême, abandonneront sans doute ce régime dont les inconvénients économiques ont été maintes fois signalés. La force des traditions lui conservera cependant une clientèle qui préférera sacrifier les résultats de la pratique du siècle dernier à la certitude de la conservation de la dot.

L'avenir du régime se présente donc ainsi :

Les garanties qu'il offre aux familles ne subsistent que pour la dot mobilière figurant au contrat et pour les immeubles dotaux inaliénables sans restriction : le régime semble donc appelé à être de moins en moins pratiqué.

Lorsqu'il sera stipulé, la dotalité ne s'appliquera qu'aux deux catégories de biens que nous venons de désigner et, pour échapper à la mainmise du mari, les autres biens de la femme deviendront paraphernaux.

CHAPITRE II

Conséquences dans les rapports entre cohéritiers.

SECTION I. — *Les tiers intéressés et la responsabilité des ayants cause.*

Nous nous trouvions au chapitre précédent en présence de parties ayant pris une part égale à la fraude. Nous devons maintenant faire la distinction entre les parties lésées par le résultat de l'acte frauduleux : les unes ont sciemment participé à l'acte frauduleux, les autres l'ont ignoré.

Nous avons vu que les simulations ou dissimulations dans les actes juridiques ne lèsent pas seulement le fisc. Les particuliers peuvent en éprouver un préjudice et les tiers aussi bien que les parties. La pratique notariale et la jurisprudence ont-elles les moyens de pourvoir à la sauvegarde des intérêts menacés? La question ne pouvait se poser au précédent chapitre car les conventions matrimoniales sont soumises à un régime spécial quant aux modes de preuve. Nous rentrons actuellement dans le droit commun.

La pratique notariale pourrait être sans doute d'un grand secours si les lois fiscales ne lui liaient les mains.

Le notaire est obligé de faire enregistrer tous ses actes. Rien de ce qu'il fait ne peut être dissimulé. Il lui sera impossible de ménager à ses clients le moindre commencement de preuve contre les actes ostensibles susceptibles de léser leurs intérêts. Les lois récentes l'obligent en effet d'affirmer solennellement qu'il ignore toute inexactitude des prix ou valeurs portées aux actes de son ministère, ainsi que de toute contre-lettre modifiant ces prix ou valeurs.

La pratique notariale étant ainsi réduite à l'impuissance, dans quel sens va s'exercer l'action de la Jurisprudence ? Pourra-t-elle en notre matière user de cette large interprétation de la loi dont elle a donné tant d'exemples au cours du siècle dernier ?

Lorsque la partie lésée aura participé à la fraude, sera-t-elle reçue à obtenir réparation de l'injustice qui en résulte pour elle ?

Il semble bien que la loi du 27 février 1912 ait marqué une orientation nouvelle en la matière. La nullité des contre-lettres est une solution exceptionnelle, comminée seulement dans des cas limitativement énumérés, mais cette loi précédait l'adoption des sanctions correctionnelles contre les fraudes fiscales. Il fut dit au Sénat en 1912⁽¹⁾ que celles-ci portaient atteinte à l'ordre fiscal, mais non à l'ordre public.

Ceci ne pourrait plus être soutenu depuis que le fait de se soustraire à la perception des impôts établis est passible des peines correctionnelles prévues par la formule générale de la loi du 25 juin 1920, article 112 :

(1) Discours de M. Guillier, 2^e séance du 20 février, J. O., Déb. parl. Sénat, Sess. ord., 1912, p. 423.

Déjà en 1912, le Ministre des Finances (1) avait protesté au nom du gouvernement que l'ordre fiscal était une partie essentielle de l'ordre public. Cette opposition des points de vue marquait le passage d'une conception de la fraude fiscale à une autre, pas encore nettement dégagée, mais qui a achevé de se former depuis lors avec ses caractéristiques nettement tranchées, ainsi que nous avons déjà eu l'occasion de le montrer.

Le caractère illicite des pratiques frauduleuses permet-elle d'étendre la nullité en dehors des cas prévus par la loi de 1912 ? La Jurisprudence a souvent montré, et de plus en plus actuellement, des tendances favorables au fisc. Il serait possible qu'elle se retranchât derrière l'adage « *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* » pour refuser à la partie lésée tout recours contre l'acte frauduleux auquel elle a concouru. C'est la solution de la loi de 1912. Il semble qu'elle choque par trop l'équité pour devenir la règle. Le Droit ne peut se contenter de ce résultat brutal : *beati possidentes*. En dehors des cas où la loi de 1912 lui dicte ses décisions, la Jurisprudence pourrait éviter l'iniquité de cette solution en développant hardiment la théorie de l'enrichissement sans cause.

Nous reviendrons sur cette question lorsque nous traiterons des rapports des fraudeurs avec leurs créanciers et nous étudierons alors s'il y a lieu, dans la Jurisprudence actuelle, de maintenir sans en atténuer le caractère, le refus d'action à quiconque serait, pour obtenir gain de cause, obligé de se prévaloir de sa propre faute, s'il y a lieu aussi de conserver à la loi de 1912, dans son appli-

(1) M. le Ministre des Finances au Sénat, 2^e séance du 20 février 1912, Déb. Parl., sess. ord., p. 424.

cation, son caractère tranchant ou si les tribunaux seraient fondés, à en donner une interprétation moins absolue, mais plus en accord avec le sentiment de justice.

Lorsque le préjudice retombe sur un ayant cause qui n'a point participé à l'acte frauduleux, la question est différente. Cet ayant cause ne saurait être rendu responsable des suites de l'acte auquel il est resté étranger. Peut-on dire que cet acte soit non avenu à son égard ? Entre la responsabilité des actes de l'auteur et leur inopposabilité à l'ayant cause, il faut distinguer. Sans être responsable de la fraude, l'ayant cause peut se voir refuser la faculté d'attaquer l'acte frauduleux.

Remarquons ici que la responsabilité de l'ayant cause n'est pas complètement dégagée, même en ce qui concerne les pénalités. La loi d'impôt sur le revenu met en effet à la charge de la succession les droits et pénalités exigibles lorsqu'il résulte de la déclaration de succession que le *de cujus* s'était soustrait en son vivant aux charges de cet impôt. La mise de ces pénalités à la charge de la succession aboutit pratiquement à les faire supporter par l'héritier.

Il y a là une tendance que l'on ne peut négliger. Lorsque l'acte frauduleux passé par l'auteur aura pour l'ayant cause des conséquences civiles préjudiciables, ne va-t-on pas à plus forte raison être tenté de laisser à celui-ci la charge de ces conséquences ?

Il faut distinguer ici ceux qui bénéficient d'un droit direct établi par la loi contre les actes de leur auteur (réservataires exerçant l'action en réduction, créanciers exerçant l'action paulienne) des autres ayants cause qui ne peuvent invoquer semblable droit,

L'ayant cause, lorsqu'il invoque l'acte passé par son auteur emprunte la personnalité de celui-ci. On ne peut en dire autant lorsqu'il attaque cet acte en invoquant un préjudice à lui causé. La Jurisprudence pourrait, en faisant état de cette distinction dans les hypothèses d'évasion fiscale dont nous nous occupons généraliser l'idée d'une action directe de l'ayant cause contre l'acte de son auteur, action reconnue par certains textes en des cas particuliers.

En effet, si l'adage « *nemo auditur* » permet d'écarter toute réclamation des participants à l'acte, on ne saurait l'invoquer contre des ayants cause, victimes irresponsables de la fraude. L'existence de sanctions correctionnelles, dans tous les cas où le contribuable tente de se soustraire à des impôts établis, rend illicite tout acte accompli dans ce but. Puisqu'il y a fraude, ne pourrait-on admettre tout intéressé à invoquer l'adage « *Fraus omnia corrumpit* », et l'article 6 du Code civil pour faire tomber cet acte?

Sans doute, la fraude est dirigée contre un tiers, en l'espèce contre le fisc : mais puisque d'autres intéressés s'en trouvent lésés, ne pourrait-on admettre à attaquer l'acte illicite et frauduleux quiconque y aurait intérêt, même en l'absence d'un texte spécial en ce sens ? Il semble que la Jurisprudence pourrait en arriver là en se servant des principes généraux que nous avons indiqués.

Elle arriverait ainsi à ce résultat, en accord avec l'équité, de donner un recours aux victimes des simulations ou dissimulations.

La question est ici de savoir si la Jurisprudence, en matière de fraude à la loi, doit s'attacher au but de la

disposition légale refusant tous recours à ceux que cette disposition n'avait pas pour but de protéger spécialement ou si elle doit s'attacher surtout au caractère frauduleux pour ouvrir largement ses recours à tout intéressé. Il y aurait là une théorie générale à dégager qui ne serait pas plus audacieuse que mainte construction jurisprudentielle aujourd'hui solidement assise. Il ne saurait être question ici d'une application de l'idée de l'abus du droit puisque nous nous plaçons dans l'hypothèse où l'auteur de l'acte incriminé a agi sans droit.

Le droit ouvert à tout tiers intéressé de faire tomber un acte illicite, au moins dans la mesure où il lui préjudicie pourrait être admis par la Jurisprudence. Il l'est déjà en certains cas.

C'est ainsi que la Cour de Cassation⁽¹⁾ a reconnu aux légataires particuliers le droit de faire respecter la prohibition de l'article 1099, lorsque la quotité disponible entre époux a été dépassée et que cette quotité est inférieure au disponible du droit commun. L'intérêt des légataires à profiter de la différence entre les deux disponibles n'étant pas niable, leur action a été admise bien que la limitation des libéralités entre conjoints n'ait pas été établie à leur intention.

Bien qu'il ne s'agisse pas de la part des fraudeurs d'un acte illicite au même sens que dans le cas d'une violation des prohibitions de l'article 1099, nous pensons que ces actes qui présentent ce trait commun de manifester de la part de leur auteur une rébellion contre des prescriptions légales pourraient être l'objet d'une théorie commune englobant tous les actes illicites et qu'en con-

(1) 4 janv. 1869 (S. 69, I, 145 ; D. 69, I, 10)

séquence cette solution pourrait être généralisée ainsi que celle qui délie les réservataires de toute obligation assumée par leur auteur et portant atteinte à leur réserve ⁽¹⁾. On aboutirait ainsi à libérer les ayants cause des suites des actes illicites passés par leur auteur lorsqu'ils éprouvent un préjudice de ces actes bien qu'y étant restés étrangers.

SECTION II. — *Les rapports entre cohéritiers.*

Ayant ainsi esquissé une théorie des recours ouverts aux tiers intéressés et aux ayants cause contre les actes de leur auteur, nous viserons ici plus spécialement la situation des héritiers en présence de ces actes. Nous traiterons spécialement au chapitre suivant ce qui a trait aux droits des réservataires.

Des inconvénients d'ordre fiscal attendent les contribuables dans l'usage de certains moyens d'évasion fiscale d'usage fréquent en matière successorale.

Une personne sur le point de mourir a chargé un parent ou un étranger, en qui elle a toute confiance, de soustraire à la déclaration toutes les valeurs aisément dissimulables qui figurent dans son patrimoine et de les remettre à des héritiers momentanément absents. Le fidéicommissaire appréhende les valeurs en question, mais il vient à mourir à son tour, après avoir averti les héritiers, mais sans avoir pu leur restituer les titres et valeurs qu'il détient pour eux. Ces titres et valeurs, retrouvés après la mort du fidéicommissaire à son compte

(1) Cass. 20 juill. 1868 (S. 68.1.362).

de dépôt en banque ou dans un coffre-fort loué par lui et ouvert selon les formes prévues par la loi du 18 avril 1918, sont réputées faire partie de sa succession. La preuve contraire, qui résulte de l'aveu fait aux héritiers des titres par celui qui les détenait pour leur compte, ne peut être invoquée pour éviter le paiement de ces droits car son usage entraînerait l'application des pénalités fiscales encourues pour défaut de déclaration lors de l'ouverture de la première succession. Il se peut que les nouveaux droits à payer soient plus considérables que ceux qui ont été évités. Ces droits seront en effet ceux perçus sur la transmission supposée par le fisc de ces titres aux héritiers du fidéicommissaire au taux le plus haut atteint de par l'application des tarifs progressifs puisque ces titres, en s'ajoutant à la fortune réellement transmise ont entraîné la perception selon ce taux.

Une situation semblable peut se présenter au cas où des particuliers, désireux d'échapper à l'impôt sur le revenu, et, éventuellement, aux droits de mutation ont recours à un intermédiaire de confiance pour les faire renouveler et pour en toucher les coupons en son nom. De telles combinaisons ne comportent le plus souvent pas d'écrit qui en constate expressément les diverses opérations. L'intermédiaire venant à mourir alors qu'il a déposé les titres pour renouvellement, ceux-ci seront compris pour le paiement des droits dans l'état que l'établissement dépositaire doit fournir au fisc en vertu de l'article 15 de la loi du 25 février 1901 et, pour rentrer en possession de leur bien, leurs propriétaires se verront contraints de payer un droit de mutation alors qu'il ne s'est en réalité opéré aucune transmission. Ce

droit, comme dans le cas précédent, sera le droit perçu sur la transmission apparemment réalisée au profit des héritiers de l'intermédiaire, compte tenu ainsi que ci-dessus de l'application des tarifs progressifs.

Lors de l'ouverture de la succession, les héritiers viennent au partage, chacun selon les droits que lui reconnaît le Code Civil. A défaut de dispositions testamentaires ou de libéralités entre vifs faites par préciput les parts fixées par la loi doivent être faites exactement. L'égalité est l'âme des partages et l'article 826 du Code Civil pousse cette idée à ses conséquences extrêmes en permettant à chacun de demander sa part en nature des meubles et immeubles de la succession. Par application de la même idée, le Code prescrit le rapport à la succession des donations faites à un successible, sauf expression d'une volonté contraire par le donateur. La rescision est possible quand l'égalité a été méconnue.

Les méthodes d'évasion fiscale contribuent à rendre plus délicat le système des rapports et des partages. A moins d'une entente entre les héritiers et d'une entière bonne foi dans leurs rapports entre eux, la grande règle d'égalité va être inapplicable. Sans doute beaucoup des héritiers s'entendront-ils pour faire le silence sur les actes qu'ils ont intérêt à dissimuler à l'Enregistrement et pour se faire raison les uns aux autres des avantages faits, à l'insu du fisc, à quelques uns d'entre eux. Aucune mention de ces conventions n'est faite dans les actes publics. Aux dissimulations antérieures s'en ajoutent d'autres qui ont pour but de compenser les premières au profit des non avantagés.

Si de pareilles ententes sont fréquentes, on peut cependant prévoir que des héritiers nantis d'une libéralité occulte se refusent à en faire le rapport ou plutôt à laisser leurs cohéritiers prélever sur l'acte héréditaire l'équivalent de ce qu'ils ont eux-mêmes reçu du *de cujus*. La libéralité se sera opérée par exemple sous forme de don manuel à l'occasion d'un mariage. De tels dons sont en général assez importants pour rompre complètement l'égalité entre les enfants du donateur, si celui-ci vient à décéder alors que certains de ses enfants, s'étant mariés, ont reçu des libéralités semblables et non les autres.

Si les premiers se refusent à laisser leurs frères ou sœurs prélever sur la succession de quoi rétablir entre eux l'équilibre, le partage n'a pour objet que les biens existants au décès. Les héritiers, lésés par ce mode de procéder, ont à fournir la preuve de la libéralité faite par l'auteur commun. Que cette libéralité ait été faite par voie de don manuel ou dissimulée sous l'apparence d'un acte à titre onéreux, vente ou société, il en serait toujours de même. L'héritier qui invoque la libéralité occulte ou la simulation doit apporter sa preuve.

Celle-ci est difficile ; on ne peut parler ici de titres, car il n'en existe pas en matière de dons manuels et, s'il y a eu simulation, c'est contre le titre apparent que l'on cherche à faire preuve. Il est possible qu'il existe des papiers domestiques, par exemple que le donateur ait gardé trace de sa libéralité, ou mieux, s'en soit fait donner acte par le donataire. Cet acte secret ferait preuve complète puisque l'on se trouverait dans l'hypothèse prévue à l'article 1331 du Code Civil, cette reconnaissance

énonçant formellement un paiement reçu. Encore faut-il que cette précaution ait été prise, ce qui ne peut être fréquent. Le donateur n'y songe pas, comptant toujours vivre assez longtemps pour faire à ses autres héritiers d'égales libéralités. Il ne suppose pas, chez celui qu'il avantage le premier, l'intention de refuser de faire à ses cohéritiers état de ce qu'il reçoit. Il peut aussi craindre la découverte à sa mort de l'acte de reconnaissance et sa mention dans un inventaire mettant le fisc à même de réclamer les droits éludés.

Il faut encore que cette reconnaissance soit, après la mort du *de cuius*, entre les mains des héritiers non avantagés. Ces derniers songent moins que les autres à s'en assurer. Ils peuvent en ignorer l'existence ou ne pas soupçonner chez leurs cohéritiers l'intention de les frustrer. Lorsqu'ils s'en apercevront, il sera bien tard pour songer à s'assurer de l'acte probatoire créé à leur intention. Les signataires, eux, ne pouvant ignorer l'existence de cette pièce et déterminés à garder pour eux le bénéfice de ce qu'ils ont reçu, auront déjà mis la main sur le papier compromettant.

Qu'il n'y ait pas eu de reconnaissance ou qu'elle ne soit pas arrivée aux mains des cohéritiers frustrés, ceux-ci ont le droit de faire la preuve par tous moyens aux termes des articles 1348 et 1353 du Code Civil. Ils n'ont eu aucun moyen de se procurer une preuve par écrit. Comme ils usent d'un droit propre en demandant le rapport, on ne peut leur opposer la possibilité qu'aurait eu leur auteur d'exiger cette preuve ⁽¹⁾. Ils peuvent donc user de témoignages et de présomptions, et en dernier

(1) Cass. 2 déc. 1903 (S. 04. 1. 72.)

recours déférer le serment. La preuve n'est pas impossible, mais elle reste très aléatoire.

Si le don manuel paraît établi aux yeux des juges, il s'ensuivra la perception des droits de donation, évités lors de la libéralité : s'il s'agit d'une simulation, à ces droits s'ajouteront les pénalités.

Les cohéritiers contre qui la preuve a été faite peuvent éviter le rapport en invoquant que la libéralité par eux reçue était précipitaire. La Jurisprudence en présence d'un don manuel ou d'une donation déguisée admet que le détour employé peut faire présumer la dispense de rapport, mais les circonstances accompagnant la libéralité peuvent mettre à néant cette présomption. Les dons manuels ou déguisés ne peuvent, à raison de leur forme, comporter la déclaration expresse exigée par l'article 843 du Code Civil pour les dispenses de rapport. Cette dispense doit cependant être supplée, s'il résulte des circonstances qu'elle était dans l'intention du donateur. Mais il faut que cette volonté puisse être nettement établie et cette appréciation est abandonnée au pouvoir souverain des juges du fait⁽¹⁾.

Nous pouvons relever ici la possibilité donnée aux héritiers d'exercer un chantage sur ceux d'entre eux qui ont bénéficié d'une libéralité précipitaire faite par don manuel ou par contrat onéreux simulé. Les droits sur ces avantages ont été esquivés. Même si la dispense de rapport peut être aisément établie par les bénéficiaires, un procès à eux intenté à ce sujet aurait pour effet d'entraîner la perception des droits et, le cas échéant, de pénalités fort élevées. La jalousie éveillée par ces libéra-

(1) Cass. 19. oct. 1903 (S. 04.1.40).

lités peut amener ceux qui n'en ont point bénéficié à réclamer à leurs cohéritiers une part de ce qu'ils ont reçu du *de cuius* par voie détournée. Leur demande peut s'appuyer de la menace d'une action en justice. Le bénéfice à attendre de ce chantage serait en rapport avec le chiffre des droits et des pénalités dont les cohéritiers avantagés seraient éventuellement passibles.

Si le bénéficiaire d'une libéralité restée occulte aux yeux de l'Enregistrement a, de bonne foi, tenu compte à ses cohéritiers de ce qu'il a reçu en avancement d'hoirie, il peut se faire que ces derniers, peu scrupuleux viennent plus tard réclamer contre le partage par eux consenti, en invoquant la libéralité faite par le *de cuius* et dont ils auront fait en sorte de garder trace. Leur copartageant, trop confiant, n'aura pas songé à se ménager une preuve des compensations accordées aux réclamants lors du partage. Aussi ceux-ci obtiendront-ils un supplément à l'acte de partage pour omission d'un objet de la succession ainsi qu'il est prévu à l'article 887 du Code Civil. De plus le bénéficiaire de la libéralité, étant censé leur avoir dissimulé les valeurs à lui données et dont rapport était dû à la succession sera privé de toute part dans ces valeurs en vertu de l'article 791 du Code Civil.

SECTION III. — *Les partages et la contribution aux dettes.*

Les rapports effectués, les cohéritiers ont à liquider et à partager la succession. Si ceux qui ont bénéficié d'avantages occultes consentent à tenir compte aux

autres de ce qu'ils ont reçu antérieurement il sera fort délicat dans la liquidation de la succession de ne rien laisser apparaître des libéralités faites par le *de cujus*.

S'il y a dans la succession des valeurs dissimulables à remettre aux non-avantagés dans la mesure de leurs droits, tout se réglera en passant ce prélèvement sous silence, aussi bien aux actes de partage que dans la déclaration de succession.

À défaut de valeurs de ce genre en quantité suffisante, les cohéritiers pourront recourir à la sous-évaluation des biens mis au lot de certains des cohéritiers, aux soultes ostensibles ou plus généralement secrètes. Le rétablissement de l'égalité dans le partage exige des dissimulations nouvelles.

La contribution aux dettes se réglera de la même façon que le partage de l'actif. Les héritiers qui réussiront à s'affranchir, vis-à-vis des autres, du rapport des sommes reçues par eux de façon occulte, ne contribueront au passif que pour la part qui leur sera attribuée au partage de l'actif existant dans la succession du *de cujus*. Les dettes, déductibles de la succession pour la perception des droits de mutation, se répartiront en tous cas dans la même proportion que l'actif ostensiblement partagé. Les autres dettes pourront servir d'appoint pour rétablir l'égalité entre cohéritiers, les bénéficiaires d'avantages ignorés du fisc les prenant à leur charge en sous-main.

En ce qui touche l'action en partage elle-même, on peut prévoir que les héritiers useront avec prudence de la faculté de requérir l'apposition des scellés. Cette formalité les met à l'abri des recels de ceux qui vivaient avec le défunt ou des premiers arrivés au lieu du décès

mais elle entraîne presque toujours l'inventaire public des valeurs successorales et par là leur interdit de soustraire ces valeurs aux droits de mutation.

Le système des compensations que nous avons indiqué rend impraticable le partage en nature des biens successoraux tel qu'il est prévu par l'article 826 du Code Civil. Les héritiers jusqu'ici tenaient beaucoup à l'usage de cette faculté dont le résultat le plus net est l'émiettement de la propriété foncière. Il semble que les pratiques actuelles pourraient changer cette mentalité en donnant aux compensations entre valeurs de nature différente un intérêt puissant : l'assurance de la conservation du secret vis-à-vis de l'Enregistrement sur la consistance des biens qui font l'objet des arrangements en question.

On peut aussi prévoir l'abandon des licitations par devant notaire lorsque le partage judiciaire n'est pas obligatoire. Ces licitations en présence d'un officier public ne se prêtent en effet à aucune dissimulation de valeurs. Les parties maîtresses de leurs droits peuvent régler à leur guise tous arrangements en vue du partage. Elles procéderont entre elles à une licitation occulte pour n'avoir point à déclarer au partage l'intégralité du prix payé par l'adjudicataire.

L'une des difficultés les plus délicates à résoudre parmi celles que nous réservent les pratiques d'évasion fiscale est relative à la rescision du partage prévue par l'article 887 du Code Civil lorsque l'un des cohéritiers est lésé de plus d'un quart de sa part.

Il ne peut s'agir d'une omission de valeurs successorales faite au partage. Par hypothèse les valeurs parta-

gées de façon occulte l'ont été d'un commun accord : les rapports se sont opérés. Nous ne nous occuperons donc pas des recours en supplément de partage.

Il sera fort difficile, le plus souvent impossible, de déterminer la valeur réelle de la lésion subie par le cohéritier qui demande la rescision. S'il calcule cette valeur sur les seuls biens successoraux qui ont fait l'objet d'un partage ostensible, on se trouvera admettre la rescision, alors qu'en fait chaque héritier a reçu sa part. Si l'insuffisance d'un lot en biens déclarés au fisc a été compensée par une soulte restée secrète, l'héritier ainsi loti peut avoir beau jeu à invoquer la lésion pour se faire attribuer plus que sa part héréditaire.

Pour se refuser à fournir ce supplément, les copartageants se verraient obligés de dévoiler au tribunal, et par conséquent au fisc, l'ensemble de leurs opérations et de se soumettre ainsi aux droits et aux pénalités encourues à l'occasion de tous les faits ainsi révélés : dons manuels, donations déguisées, dissimulations et sous-évaluations commises dans la déclaration de succession et dans l'acte de partage. Leur intérêt les obligera souvent à en passer par les exigences du réclamant.

Lorsqu'il y a eu lésion effective quant à l'ensemble des valeurs partagées, mais que son établissement exige l'usage des actes faits en fraude du fisc, il nous faut distinguer selon que cette lésion est invoquée par le copartageant lui-même ou par ses ayants cause, et suivant qu'elle dépasse ou non le quart de l'actif successoral net. Nous raisonnerons sur l'hypothèse du refus par certains cohéritiers de payer une soulte dont la promesse a été dissimulée à l'Enregistrement.

* Le copartageant ne saurait rien réclamer si la lésion qu'il subit de ce fait est inférieure au quart de sa part héréditaire légitime. Décider le contraire serait l'autoriser à agir en justice pour obtenir l'exécution de la convention illicite à laquelle il a participé. Selon la règle « *nemo auditur* » les tribunaux doivent repousser sa prétention, même s'il apporte la preuve de la fraude. Le seul effet de cette preuve est de l'obliger, ainsi que ses cohéritiers, au paiement des droits fiscaux et des pénalités, et de les soumettre éventuellement à l'application des peines correctionnelles.

Si la lésion dépasse un quart, le copartageant pourra-t-il réclamer la rescision du partage? En ce cas, il ne demande plus l'exécution de l'acte frauduleux; il vise à le faire annuler. La Jurisprudence s'en tiendra-t-elle à la même solution que dans le cas précédent? Le refus d'action pourrait se concevoir car le copartageant allègue sa propre fraude; mais, d'autre part, si tout recours lui était refusé, ses complices s'enrichiraient sans cause à ses dépens. Il semble préférable en droit comme en équité d'admettre le recours, car l'article 887 du Code Civil n'exige, pour ouvrir le droit à rescision, d'autre condition que la preuve d'une lésion de plus d'un quart au préjudice d'un des cohéritiers. On ne peut faire de distinction suivant les modes de preuve invoqués à cet effet. C'est sans doute à cet avis que se rangera la Jurisprudence plutôt qu'à la solution brutale du refus de l'action. Celle-ci aboutirait en effet à un déni de justice, à la consolidation de situations dolosivement acquises.

Si la rescision est demandée, non plus par le copartageant, mais par des ayants cause de ce dernier, irrespon-

sables de la fraude commise, la solution ne peut faire doute. Aucune faute propre aux demandeurs ne pouvant être relevée, on ne peut repousser leur action. Il leur suffit de prouver que le préjudice subi par leur auteur, excède le quart de sa part héréditaire pour obtenir l'annulation du partage.

Au cas où la lésion serait insuffisante pour que l'article 887 du Code Civil soit applicable, les ayants cause du copartageant pourront-ils demander la nullité du partage frauduleux?

Les créanciers sont-ils privés de l'action Paulienne? Ils peuvent intervenir au partage, mais non attaquer un partage consommé sans opposition de leur part. Mais on peut supposer que, présents au partage, ils aient été trompés comme le fisc l'a été. Ce ne sera pas contre le partage qu'ils agiront mais contre les conventions qui l'ont accompagné à leur insu. Leur droit d'exercer l'action Paulienne est intact puisqu'ils ne sont pas dans le cas d'exclusion prévu par l'article 882 du Code Civil.

Quant aux héritiers, ils n'ont pas participé à la fraude de leur auteur et on ne saurait leur interdire d'en faire état en justice. Mais ils ne peuvent, à l'inverse des créanciers ou des réservataires, invoquer aucun texte spécial leur permettant d'attaquer les actes de leur auteur qui leur causent un préjudice.

La question se pose donc ici de savoir si l'action de ces héritiers d'un fraudeur, intéressés à faire annuler un acte frauduleux dont les conséquences à leur égard sont dommageables, est ou non recevable. La fraude ne les atteint que par contre-coup. Les dispositions légales qui ont été tournées ne les visaient point. Pourront-il

cependant attaquer l'acte du seul fait qu'il est illicite et qu'ils ont intérêt à en obtenir l'annulation ?

Reprenons l'hypothèse d'une soulte promise en sous-main à leur auteur et que les copartageants de celui-ci refusent d'acquitter. Les héritiers ne réclament pas en justice le paiement de cette soulte, car, invoquant pour lui faire produire effet un acte illicite passé par leur auteur, ils seraient obligés de supporter toutes les conséquences de cet acte. Agissant de leur propre chef, ils en demandent l'annulation en offrant d'apporter la preuve de la fraude.

Il semble que la Jurisprudence ne peut leur dénier le droit d'agir plus qu'elle ne dénie aux légataires particuliers le droit de faire respecter la prohibition de l'article 1094 du Code Civil. En vertu de l'adage « *fraus omnia corrumpit* » on doit reconnaître à tout intéressé le droit d'agir pour faire respecter la loi et provoquer l'annulation des actes qui la transgressent.

A défaut de tout texte spécial, ce droit trouve sa source dans l'article 6 du Code Civil. On ne peut distinguer aujourd'hui comme en 1912 l'ordre fiscal de l'ordre public depuis que le fait ou la tentative de se soustraire à un impôt est passible de peines correctionnelles. Le fait ainsi réprimé se trouve compris dans les actes attentatoires à l'ordre public prévus à l'article 6 du Code Civil.

Aucune difficulté particulière à l'hypothèse d'évasion fiscale ne se rencontre en matière de garantie de lots. Cette garantie se rapporte à des biens peu dissimulables et que l'on est obligé de faire figurer au partage. Si ces biens ont été distraits de la masse partageable par des

ventes simulées, la garantie incombant au vendeur grève tous ses ayants cause et par conséquent les cohéritiers de l'acheteur apparent. Celui-ci, suffisamment protégé se gardera d'invoquer les articles 883 à 886 du Code Civil; aucun intérêt ne peut l'y pousser et, en ce faisant, il s'exposerait par l'aveu de sa fraude, à des pénalités dont la seule menace suffirait à l'en empêcher.

CHAPITRE III

Conséquences quant aux réserves héréditaires et aux incapacités de donner ou de recevoir.

I.

Les atteintes aux prescriptions légales. — Dans les chapitres précédents nous avons supposé la fraude tournée exclusivement, lors de la passation de l'acte frauduleux, à l'encontre du fisc. Nous avons admis que le fraudeur ne tentait pas de nuire à ses ayants cause, que les coparticipants s'étaient fait mutuelle confiance, et nous avons recherché comment ils pourraient parer aux suites de leurs actes, s'il se révélait par la suite que leur confiance était mal placée.

C'est un des traits les plus particuliers des pratiques d'évasion fiscale que leur fonctionnement sans à-coups exige cette entière bonne foi dans les rapports entre les parties. Au moment même où ils violent la loi, les fraudeurs comptent sur leur honnêteté réciproque pour assurer le respect des engagements pris. A côté de l'acte apparent qui les oblige seul en Droit strict, il font naître un contrat de bonne foi représenté par les conventions occultes intervenant d'acheteur à vendeur, de *de cujus* à successibles, de beau-père à gendre et entre conjoints.

Mais ces pratiques rendent aisé le dol de certains participants à l'égard des autres ou à l'égard des tiers. Elles facilitent aussi l'atteinte aux droits des particuliers par des actes dirigés contre eux en même temps que contre le fisc.

Le Code Civil, lorsqu'il établit une réserve au profit des héritiers en ligne directe, lorsqu'il édicte des incapacités de donner ou de recevoir, prévoit l'annulation de toute disposition faite au mépris de ces incapacités et la réduction des libéralités entamant la réserve. Annulation ou réduction peuvent s'exercer aussi bien à l'encontre des libéralités occultes ou déguisées que des libéralités ostensibles. Mais pour que ces sanctions puissent jouer, il faut que la preuve soit rapportée des actes de disposition faits en violation des règles légales.

De tout temps, sans doute, des moyens occultes ou irréguliers ont été employés sur ce point pour tourner la loi ; les intéressés frustrés ont été mis ainsi dans l'impossibilité de retrouver trace du dépouillement de leur auteur. Mais un fait nouveau est intervenu : c'est la généralisation de ces pratiques par la lutte du contribuable contre le fisc et surtout leur systématisation.

Le fisc dispose de puissants moyens de contrôle sur les terrains les plus divers. Pour échapper aux investigations et aux recoupements des administrations financières, le redevable s'habitue à jouer serré. Lorsqu'une prohibition légale fait obstacle à sa volonté d'accomplir un acte déterminé, il usera donc pour la tourner de procédés plus étudiés et plus difficiles à déceler.

Il faut tenir compte d'un autre élément, celui de l'entraînement à la fraude. L'habitude prise de se jouer

des lois fiscales incite peu au respect de toute autre règle légale. L'usage courant des pratiques frauduleuses entraîne avec elle l'oblitération du sens du respect dû à la loi.

L'habitude se prend aussi d'user de moyens détournés que l'on aurait considérés comme impraticables ou auxquels l'on n'eût peut-être pas songé si la fraude fiscale n'était venue en démontrer la commodité et l'efficacité. Ces procédés, entrant dans la pratique ordinaire, on en vient à s'en servir, le cas échéant, contre les droits des réservataires ou à l'encontre des incapacités légales de disposer. Fait plus grave encore, l'habitude de ne laisser subsister aucune pièce qui puisse permettre au fisc la découverte d'une fraude est un encouragement au recel successoral auquel il assure plus de chances d'impunité. Ici, de la fraude à la loi, nous passons à l'atteinte aux droits des particuliers.

Peuvent être tournées de la sorte les incapacités de recevoir établies, soit à l'encontre des enfants incestueux et adultérins, pour tout ce qui excède les aliments qui leurs sont dûs, soit à l'encontre des enfants naturels au delà de la part de l'enfant légitime le moins prenant. Il peut leur être fait des donations déguisées ou plus aisément encore des dons manuels considérables. La simulation d'actes à titres onéreux peut provoquer des réclamations ; la donation manuelle évite toute difficulté ultérieure.

De même peuvent être méconnues l'incapacité de disposer au profit des médecins, des ministres du culte, des mineurs ou des femmes mariées non autorisées. L'adoption du régime de la séparation de biens et, éventuellement, les dispositions de la loi de 1907 donnent à la

femme mariée toute facilité pour disposer de la meilleure part de ses biens à l'insu de son mari. Celui-ci ne peut exercer aucun contrôle effectif sur les biens soumis à l'entière et libre administration de sa femme.

La question présente plus d'intérêt encore en ce qui touche l'incapacité de recevoir à titre gratuit sans autorisation administrative dont sont grevées les personnes morales. L'article 910 du Code Civil ne peut être appliqué qu'aux donations régulièrement faites, sur lesquelles le fisc perçoit le droit proportionnel spécial de 9 o/o.

Le but principal du contrôle administratif n'est plus aujourd'hui de surveiller l'enrichissement des personnes morales, mais de protéger les familles contre des libéralités inconsidérées. Comment ce contrôle pourrait-il s'exercer sur une donation faite manuellement aux administrateurs de la personne morale ou à l'un d'eux sous condition que le secret sera gardé sur le nom de donateur ?

Une semblable libéralité ne sera certainement pas refusée. Le fisc se contentera de percevoir les droits lorsque les comptes de la personne morale feront mention de la libéralité reçue. Mais que devient la protection de la famille, et particulièrement des héritiers réservataires ? L'Administration ne pourra plus user en leur faveur des pouvoirs qu'elle tirait de l'article 910 pour refuser en tout ou en partie la donation excessive.

Un autre procédé, d'une efficacité certaine au point de vue fiscal comme au point de vue civil, peut être mis en œuvre : c'est l'oblation. Certaines personnes morales de droit ou de fait : hospices, églises, font appel à la générosité publique par voie de quêtes ou de dépôts en des tronc. Ces oblations sont exemptées de tout droit de

mutation. On ne peut empêcher un donateur, à l'insu de ses héritiers même réservataires, de faire en une ou plusieurs fois, dépôt en numéraire (billets de banque, bons de la Défense Nationale, etc.) d'une grande partie de sa fortune dans le tronc de l'hospice de son choix. L'article 910 du Code Civil deviendrait alors lettre morte de même que le tarif spécial prévu par l'article 19 de la loi du 25 février 1901 pour les dons faits à des personnes morales.

Les réservataires sont tous exposés à subir du fait de ces modes de disposer une atteinte à leurs droits. Ascendants comme descendants peuvent être frustrés par l'impossibilité d'exiger d'un cohéritier le rapport d'une libéralité faite par le *de cuius* où l'exécution des clauses secrètes d'un partage, alors même qu'il n'eût jamais été dans l'intention du *de cuius* de les priver de leur part.

Lorsque la violation des règles légales aura été l'œuvre d'une volonté consciente de la part du *de cuius*, les réservataires devront en subir les effets dommageables car ils ne pourront établir l'existence des actes qui les dépourvoient.

Les bénéficiaires seront le plus souvent des gens de l'entourage du défunt, parents ou non, qui sauront se faire remettre de façon occulte la meilleure part de la succession. Il en est surtout ainsi du conjoint survivant dont la communauté de vie avec le défunt rend impossible le contrôle des libéralités qui ont pu s'opérer entre eux. La limitation de la quotité disponible entre époux ne peut être effective lorsque le don manuel est considéré comme le mode normal de disposer à titre gratuit.

Le bénéficiaire aura pu se livrer impunément à ces

manœuvres captatrices que le législateur a entendu réprimer en édictant limitations ou incapacités. Parfois même à cette captation viendra s'ajouter un recel, dont la preuve ne sera pas plus aisée.

II. —

L'action ouverte aux réservataires. — Les intéressés au respect des règles légales en matière de réserve ou d'incapacité de disposer peuvent agir en vertu d'un droit propre. La loi prend soin de protéger spécialement leurs droits. Elle leur donne par cela même la faculté d'attaquer tout acte qui peut y porter atteinte. Ces intéressés sont les réservataires vis-à-vis de tout acte entamant leur réserve (art. 920 du Code Civil), les enfants d'un premier lit et même les enfants communs à l'égard de toute libéralité excédant la quotité disponible entre époux (art. 1099 du Code Civil), enfin tout héritier à l'égard d'une libéralité faite par son auteur au mépris d'une incapacité de donner ou de recevoir.

Les uns et les autres, lorsqu'ils exercent leur action, ne sont aucunement liés par les actes de leur auteur. Qu'ils agissent contre le bénéficiaire de la libéralité ou contre les ayants cause de celui-ci, ils ne sont point tenus des obligations de garantie assumées par le donateur⁽¹⁾. Bien plus, l'approbation, par eux donnée du vivant de leur auteur à l'acte qui les dépouille, ne saurait créer contre leur action une fin de non recevoir⁽²⁾. Cette

(1) Cass. 20 juill. 1868 (S. 68.1.362).

(2) Cass. 5 juin 1821 (S. et P. chr.).

action leur est donnée pour faire assurer le respect d'une prohibition légale. Ils ne sauraient y renoncer valablement avant le décès du *de cujus*. Postérieurement à ce décès elle interviendrait comme un abandon des valeurs litigieuses, valable de la part de toute personne maîtresse de ses droits.

La difficulté que nous signalions au chapitre précédent ne se rencontre pas ici. Il ne s'agit plus de l'exercice par tout intéressé d'une action tendant à faire respecter la loi.

Nous nous occupons ici de ceux même qui, bénéficiant d'une disposition spéciale de la loi, ont droit d'agir pour faire respecter les prescriptions du législateur.

Ils pourront faire leur preuve par tous moyens car nous sommes dans le cas prévu à l'article 1348 du Code Civil. Les demandeurs se sont trouvés dans l'impossibilité de se procurer une preuve littérale. La Jurisprudence a toujours admis que la fraude rentrait dans la sphère d'application de cet article⁽¹⁾.

Il ne faut pas compter ici sur la production de comptes domestiques ou de papiers de famille. Le *de cujus* se garde bien de laisser subsister trace de son infraction à la loi. La délation de serment faite au bénéficiaire de la fraude ne peut inspirer grande confiance. Les seuls modes de preuve possibles sont les témoignages et les présomptions.

Ici encore se manifeste l'effet des pratiques d'évasion fiscale. Les fraudeurs auraient pu agir à la légère, négliger de prendre toutes précautions s'ils n'étaient en présence que de particuliers. Mais la fraude faite aux droits de ceux-ci se double d'une fraude à l'égard du fisc et, pour

(1). Voir notamment Cass. 6 août 1889 (S. 91.1.518. D. 91.1.120).

que celle-ci soit exempte de périls, il faut tout un ensemble de précautions minutieuses. A l'inverse des fraudes visant les particuliers, celles visant le fisc se préparent à l'avance. Systématiquement tous les actes sur lesquels une présomption pourrait s'étayer ont été faussés ou passés sous silence. Ceux que le *de cuius* a désavantagés de façon illicite n'ont pas été tenus au courant de ses affaires. Ignorant tout ce dont on a évité la révélation au fisc, ils ne peuvent compter sur des témoignages. Ceux-ci ne se trouvent pas aisément : les sanctions fiscales sont trop graves pour que les fraudeurs ne gardent pas sur leurs opérations un secret absolu. Là où le fisc, avec ses procédés de contrôle, d'investigations et de recoupements, n'aboutit pas à découvrir la fraude, les réservataires, qui n'ont pas les mêmes moyens, peuvent-ils espérer mieux réussir ?

C'est un côté nouveau des répercussions de la fraude fiscale que la difficulté qu'elle ajoute à la preuve des fraudes à la loi civile. L'effet n'en reste pas limité aux intérêts que nous envisageons actuellement. La systématisation des procédés irréguliers permet à la fraude de s'exercer avec sécurité en toute matière civile.

L'on peut se demander si les réservataires ne peuvent trouver, dans une disposition spéciale de la loi fiscale, une présomption en faveur de leurs réclamations. Nous visons ici l'article 17 de la loi du 18 avril 1918, en vertu duquel sont présumés faire partie de la succession ou avoir fait l'objet d'un don manuel les titres au porteur dont le défunt a touché les coupons moins de six mois avant son décès, lorsqu'ils sont ultérieurement retrouvés en la pos-

session des héritiers, institués contractuels ou légataires universels ou à titre universel du défunt. L'effet de cette présomption est limitée par le texte même de la loi à la perception des droits, mais cette limitation peut-elle aisément se faire en pratique ?

L'Enregistrement, poursuivant un légataire universel, obtient gain de cause par le jeu de la présomption légale. Les héritiers réservataires, admis à prouver par tous moyens les faits portant atteinte à leurs droits, ne manqueront pas de tirer argument de ce jugement. Leur réclamation sera portée devant le tribunal même qui a proclamé que les valeurs en litige faisaient partie de la succession : ce tribunal est celui du lieu d'ouverture de la succession. Il pourra se déjuger en arguant que sa décision favorable au fisc se basait sur une présomption dont les particuliers ne peuvent faire usage. Les réservataires ne sauraient se prévaloir du premier jugement car celui-ci est pour eux *res inter alios acta*. L'emploi de la présomption établie par la loi de 1918 n'ayant trait qu'au paiement des droits, c'est en vain que les réservataires prétendraient user de l'aveu d'un don manuel fait au fisc par leur adversaire dans le cas prévu par la loi (article 17, alinéa 3). Cet aveu n'est que l'exercice d'une faculté qui tempère la rigueur de la présomption établie par la loi en permettant à l'assujetti de choisir entre le droit de mutation par décès augmenté des pénalités et le droit de donation celui qui lui est le moins onéreux. Il n'y a pas là aveu au sens civil du mot, tel que l'entendent les articles 1354 à 1356 du Code Civil. Cette demande d'être admis à payer un droit de quotité inférieure est de nature à rendre suspecte la sincérité de l'aveu qu'elle comporte.

Il peut se faire que la question se pose entre les héritiers réservataires du *de cujus*, d'une part, et, de l'autre, le légitime propriétaire des titres litigieux.

Deux époux se sont fait mutuellement des avantages à titre universel, soit par contrat de mariage, soit par testament. L'un d'eux, croyant que son conjoint, plus jeune ou plus valide, lui survivra, veut éviter à ce dernier le paiement des droits de mutation. Pour le mettre à l'abri des dispositions de la loi du 18 avril 1918, article 17, il touche au nom de son conjoint, les coupons de titres au porteur lui appartenant en propre. Mais ses prévisions sont déjouées par le prédécès de son conjoint. Il conserve ses titres sans en faire mention lors du partage ou de la déclaration de succession.

Par la suite, l'Enregistrement découvre que des titres dont les coupons ont été payés au prédécédé moins de six mois avant sa mort se trouvent entre les mains de l'époux survivant. Il poursuit alors ce dernier qui ne peut prouver en justice ses droits de propriété. Le défendeur est donc condamné, ou consent, pour éviter cette condamnation, à souscrire à l'Administration la reconnaissance d'un don manuel qui n'a jamais eu lieu.

Si les héritiers réservataires de l'autre époux ou ses institués contractuels pouvaient s'armer de la condamnation prononcée ou de la déclaration souscrite et poursuivre à leur tour le détenteur des valeurs présumées avoir appartenu à leur auteur, le jeu de la présomption légale aboutirait à dépouiller le véritable propriétaire au profit des héritiers du prédécédé; mais ce danger est évité par la limitation *in terminis* de son emploi à la seule perception des droits.

Le tribunal, nonobstant sa décision favorable à l'Enregistrement, repoussera les prétentions des réservataires ou institués contractuels. Le droit de propriété de l'époux survivant étant ainsi reconnu, il y aura contrariété manifeste entre les deux jugements. Invoquant comme fait nouveau la décision rendue en sa faveur, cet époux pourrait-il attaquer par voie de requête civile la décision favorable à l'Enregistrement? Il peut se faire qu'en ce cas l'Administration ne maintienne pas ses prétentions. Mais rien ne l'empêcherait de le faire et d'obtenir du tribunal une nouvelle décision en sa faveur, laissant subsister la contrariété des jugements. Aucune de ces décisions ne saurait être attaquée devant la Cour de Cassation, car le tribunal est en présence d'une présomption légale admettant la preuve contraire, et il y a là par conséquent simple question de fait et d'appréciation. Les jugements rendus en matière d'Enregistrement ne sont pas susceptibles d'appel; la décision rendue à l'égard des réservataires est donc seule attaquable par l'exercice de cette voie de recours. Comme les appellants ne sauraient devant la Cour plus que devant le tribunal user de la présomption établie par la loi de 1918, et qui seule pourrait leur assurer gain de cause, il n'y aurait aucun moyen d'assurer la conformité entre les deux décisions.

CHAPITRE IV

Conséquences dans les rapports entre les incapables et leurs tuteurs.

SECTION I. — *Les formalités imposées pour la protection des incapables.*

Les incapables que nous viserons en ce chapitre sont ceux : mineurs ou interdits, qui sont représentés, dans leurs rapports avec les tiers par un tuteur qui gère leurs intérêts et se substitue à eux dans l'accomplissement des actes juridiques et dans le maniement de leurs deniers.

Les intérêts de ces incapables sont mis ainsi à la discrétion des tuteurs. Cette situation justifie de la part du législateur des mesures de protection qui toutes doivent tendre à faciliter le contrôle des pouvoirs de haute tutelle sur les actes du tuteur. La consistance du patrimoine de l'incapable doit être fixée, les actes qui la modifient doivent se passer de façon apparente pour que la régularité de la gestion puisse être aisément vérifiée. On doit éviter ainsi toute dissimulation dans le compte de tutelle à venir.

Dans ce but les actes juridiques intéressant les mineurs dérogent au caractère consensuel qu'ils ont dans le droit commun. Ils sont soumis à des formes qui doivent

empêcher toute infidélité du tuteur. Le résultat fiscal de ces formes est de soumettre aux droits les actes faits par le tuteur pour le compte du mineur, ces actes ne pouvant se faire de façon occulte.

La loi prescrit certains actes au tuteur. Elle lui permet d'en accomplir d'autres sans contrôle spécial. Pour d'autres catégories d'opérations juridiques, l'autorisation du conseil de famille, celle du tribunal deviennent obligatoires. Enfin certains actes sont formellement interdits. Reprenons pour chacune de ces catégories d'actes ceux qui présentent de l'intérêt quant à l'application des lois fiscales.

Le tuteur doit faire procéder à l'inventaire des biens du pupille à son entrée en charge. Cette obligation lui incombe à nouveau lorsqu'une succession échoit à l'incapable car elle ne peut être acceptée que bénéficiairement. L'inventaire prévient les détournements possibles de la part du tuteur mais, en même temps, il empêche toute omission dans les déclarations de succession échues à l'incapable. L'inventaire, régulièrement dressé par un notaire, est soumis à l'Enregistrement et constitue pour celui-ci une base certaine pour la perception des droits. Les Contributions directes peuvent également y puiser les éléments d'un contrôle des déclarations à elles faites pour l'établissement de l'impôt annuel sur le revenu.

L'obligation pour le tuteur de procéder à la vente du mobilier corporel appartenant à l'incapable rend impossible toute sous-évaluation de ce mobilier dans les déclarations de succession. La vente se fait aux enchères publiques. Le prix qui en est retiré ne se prête à aucune dissimulation. Enfin la délibération du conseil de famille

statuant sur la gestion du patrimoine, sur les dépenses annuelles à prévoir et sur l'emploi du surplus du revenu fournissent aux Contributions directes un moyen commode de contrôle sur les déclarations de revenus.

Il en est de même des formalités imposées par la loi du 27 février 1880 pour l'emploi des capitaux de l'incapable. Toutes les valeurs mobilières appartenant à celui-ci doivent en effet être nominatives. Si elles ne peuvent revêtir cette forme, elles doivent, à la volonté du conseil de famille, être déposées au nom du mineur dans une banque ou à la Caisse des Dépôts et Consignations. Le fisc peut ainsi connaître aisément la consistance en capital et en revenus du patrimoine de l'incapable. Les fluctuations en sont d'autant plus faciles à suivre que toute aliénation de meubles incorporels (créances, fonds de commerce, offices ministériels, brevets d'invention, propriété artistique et littéraire, valeurs mobilières), et toute conversion de titres du nominatif au porteur sont soumises à l'autorisation du conseil de famille et, dès qu'il s'agit d'une certaine valeur, à l'homologation du tribunal. Or, le conseil de famille est présidé par le juge de paix ; les délibérations en sont rédigées par son greffier. Rien de ce qui s'y passe n'échappe au contrôle fiscal. Les placements faits pour l'incapable n'y peuvent échapper non plus, car ils sont soumis aux mêmes formalités que les aliénations de valeurs mobilières.

L'intervention obligatoire d'un agent de change pour toute négociation en Bourse intéressant un incapable rend impossible toute fraude sur les sommes employées ou sur le prix atteint par les valeurs aliénées. Les dissimulations dans les partages de successions échues pour

partie seulement à l'incapable sont rendues impossibles par l'obligation de procéder en la forme judiciaire et d'admettre les étrangers aux licitations des biens successoraux. La forme judiciaire est également obligatoire pour toute aliénation d'immeubles, ou toute constitution de droits réels immobiliers. Le prix payé par l'acheteur est donc intégralement soumis aux droits.

Il n'est pas jusqu'à l'interdiction complète de certains actes pendant l'incapacité qui ne serve les intérêts du fisc. Le tuteur ne peut ni compromettre, ni procéder à un échange immobilier. Il ne peut faire aucune libéralité sur les biens de l'incapable sauf les menus cadeaux et étrennes d'usage et la dot des enfants de l'interdit dont le montant doit faire l'objet d'une délibération du conseil de famille homologuée par le tribunal (art. 511 C. Civ). On écarte ainsi toute possibilité de libéralités occultes. Le patrimoine du mineur est protégé, mais chaque moyen de contrôle donné aux organes de haute tutelle sert l'investigation fiscale.

Toute précaution empêchant le dépouillement du mineur assure l'Administration contre l'emploi d'un procédé qui la priverait d'un droit de mutation.

On a relevé maintes fois le fait que les formalités prévues dans le but de protéger les incapables avaient pour résultat de les grever de frais de justice souvent hors de proportion avec les valeurs qui en sont l'objet : inventaires, délibérations des pouvoirs de haute tutelle, partages ou ventes en justice, tout cela ne va pas sans frais considérables et aussi sans lenteurs. Le délai nécessaire à la réunion du conseil de famille et à l'homologation de sa décision, a parfois pour effet de laisser

échapper un placement avantageux, une occasion qui peut ne plus se rencontrer.

L'on a souvent déploré l'inégalité qui résulte au préjudice des mineurs du fait des frais de justice démesurément grossis qui grèvent la moindre opération les intéressant.

Il n'est pas moins remarquable de constater l'inégalité existant à leur détriment entre eux et les parties maîtresses de leurs droits en ce qui concerne les impôts. Alors que les majeurs capables peuvent échapper pour une part notable aux droits de mutation et aux impôts, directs — et l'on sait qu'ils ne s'en prirent pas — ces impôts pèsent de tout leur poids sur les incapables.

Toute succession où ils sont intéressés est taxée au prix fort. Les libéralités qui leur sont adressées ne peuvent être cachées au fisc. Leurs revenus entiers sont grevés de l'impôt direct.

Enfin la forme judiciaire des partages, des licitations ou des ventes sert plutôt les intérêts du fisc que ceux des incapables. Sans doute ces mesures ont-elles pour but d'assurer à ces derniers leur part intégrale dans les biens à partager et le prix le plus élevé possible des aliénations de biens leur appartenant en tout ou partie. Mais les frais de justice viennent absorber une part souvent importante de ce qui revient aux mineurs et à leurs co-intéressés. Enfin, si le fisc perçoit intégralement les droits sur ces opérations, il ne faut pas oublier que les acheteurs éventuels tiennent compte avant d'enchérir des frais qu'il leur faut supporter et des droits auxquels ils ne peuvent espérer se soustraire.

Ce dont bénéficie le fisc incombe toujours à l'incapable,

directement ou par contre-coup, lui créant une situation défavorable par rapport aux parties capables.

Les biens des mineurs placés sous l'administration légale des père ou mère sont soumis aux mêmes règles, compte tenu en ce cas de l'absence du conseil de famille (art. 389 nouveau C. Civ., L. du 6 avr. 1910). Les mineurs émancipés sont soustraits aux formalités quant à la forme judiciaire des ventes et des partages, mais le maniement de leur fortune mobilière est soumis par la loi du 27 février 1880 à certaines des formes exigées par cette loi pour les autres mineurs. Les valeurs mobilières des émancipés autrement que par mariage ou au cours de l'administration légale ne peuvent être négociées que par l'intermédiaire d'un agent de change. L'aliénation de tout meuble incorporel leur appartenant est soumise à l'autorisation du conseil de famille jusqu'à 1.500 francs, et au-dessus de cette valeur à l'homologation du tribunal. Leurs immeubles peuvent être vendus à l'amiable, mais sous l'autorisation des pouvoirs de haute tutelle.

Des formalités semblables sont imposées dans la gestion du patrimoine des établissements publics et d'utilité publique. Rien de ce qui concerne leur patrimoine ne peut échapper au fisc car les délibérations de leurs conseils d'administration et leur comptabilité sont soumis au contrôle de l'Enregistrement. Les ventes de biens leur appartenant se font en la forme prévue pour l'aliénation des biens de mineurs.

Ces formes obligatoires présentent pour le fisc un avantage bien plus appréciable que l'exacte perception des droits sur les mutations relatives à une petite partie du patrimoine national. Les adjudications sont pour l'Enre-

gistrement un moyen de contrôle sur l'ensemble des transmissions.

Le prix atteint en vente publique étant intégralement porté à la connaissance de l'Administration, celle-ci est ainsi renseignée sur la valeur vénale de la propriété en général. Elle peut en tirer argument devant les tribunaux pour faire reconnaître une sous-évaluation ou une dissimulation de prix commise dans une vente à l'amiable. La présomption ainsi acquise est d'autant plus précieuse que les frais et droits grevant les ventes publiques n'engagent pas les acheteurs à trop forcer leurs enchères. On ne peut donc prétendre que les prix ainsi atteints soient exceptionnellement élevés.

Cette considération n'est-elle pas de nature à écarter les acheteurs des aliénations faites par voie d'enchères? Dans le système d'évasion fiscale, toute brèche est dangereuse. Un bien sur la valeur duquel l'Enregistrement est exactement renseigné ne sera-t-il pas déprécié, non seulement des droits à payer sur la transmission actuelle, mais de ceux plus considérables qui ne pourront être évités lors des transmissions ultérieures? Les incapables seraient alors largement frustrés. On a constaté que les prix atteints dans les ventes aux enchères étaient moins élevés que les prix réels atteints dans les ventes à l'amiable ; si les acheteurs font entrer en ligne de compte la facilité de contrôle donnée à l'Administration pour une transmission ultérieure du bien mis en vente, on peut prévoir que cette différence ne fera que s'accroître au détriment de ceux dont la loi prétend défendre les intérêts.

SECTION II. — *Les rapports qui en résultent
entre les cohéritiers.*

Les incapables ne sont pas seuls atteints ; leurs co-intéressés le sont également. Toute succession dévolue pour partie à des incapables est soumise aux formalités qui doivent assurer la sauvegarde de leurs intérêts. Les scellés sont apposés, l'inventaire fait, et le partage est précédé d'une estimation par experts nommés par le tribunal. Aucune sous-évaluation n'est donc possible de la part de quiconque. Le partage, fait en la forme prescrite par l'article 466 du Code Civil, s'il assure à chacun part égale, grève ces parts de frais excessifs et de droits qui auraient pu être esquivés. Impossible de se consentir de soulte occulte, impossible aussi de se répartir les lots selon les convenances personnelles ; le tirage au sort est obligatoire. L'admission obligatoire des étrangers aux licitations permet d'atteindre de plus hauts prix, mais empêche tout arrangement entre parents.

Ces obligations entraînent tant d'inconvénients que les familles cherchent le plus possible à les éluder. Les cohéritiers peuvent prolonger l'indivision pour ne procéder au partage que lorsque toutes les parties seront maîtresses de leurs droits. Ils usent fréquemment aussi de la faculté qui leur est ouverte par l'article 466 du Code Civil, 3^e alinéa : faire un partage, définitif dans leur intention, mais en droit seulement provisionnel, et se porter fort de sa ratification par les mineurs lorsque ceux-ci auront atteint leur majorité.

Ce ne sont là sans doute que des palliatifs, mais qui

suffisent à éviter les inconvénients les plus graves, tant en ce qui concerne les frais de justice qu'au regard des droits d'Enregistrement.

Il n'en reste pas moins que, pendant toute la durée de l'indivision prolongée, les biens seront indisponibles et d'administration difficile. Le décès d'un ou de plusieurs des co-indivisaires peut, sur la première indivision, en greffer d'autres et rendre la situation inextricable. Le partage provisionnel laisse subsister pour chacun l'obligation de cautionner tout acte de disposition fait par l'un des co-partageants sur un bien de son lot. Le mineur peut se refuser à ratifier. En ce cas le partage tombe et tout un circuit de recours va s'ouvrir entre les autres cohéritiers et les tiers qui ont traité avec certains d'entre eux.

Pour éviter au mineur la conversion en titres nominatifs de ses valeurs mobilières et la vente de son mobilier corporel, on peut l'émanciper, s'il approche de sa majorité. Mais tous les inconvénients fiscaux tenant à l'intervention judiciaire subsistent dans tous les cas où cette intervention est requise.

Il se peut même que les frais causés aux cohéritiers d'un mineur par la présence de cet indésirable, surtout le contrôle fiscal qu'il leur attire, soit une incitation à faire ce que les formalités ont pour but d'empêcher. Il faut en effet se rendre compte que, la pratique de l'évasion fiscale devenant courante, cette évasion est considérée comme normale par ceux qui s'y livrent. Pour eux, en ce faisant, ils exercent un droit; au moins peut-on dire que leurs prévisions en font toujours état.

Or, ces prévisions se trouvent déjouées par un fait souvent imprévu, par exemple la mort d'un cosucces-

sible laissant des enfants mineurs. La succession déjà ouverte ou dont ils escomptaient l'ouverture se trouve dévolue pour partie à des mineurs. Le résultat, pour les autres héritiers, est une augmentation notable des frais, des lenteurs et la certitude de ne pouvoir soustraire aux droits les biens faisant l'objet du partage. Ne seront-ils pas tentés de compenser ces frais et ces droits par un prélèvement sur la part de ceux qui sont pour la masse la cause de ce dommage ? Ceux qui en arrivent à considérer la fraude au fisc comme un droit auront sans doute peu de scrupules à se dédommager ainsi. Pour peu qu'ils soient près de leurs intérêts, ils excuseront ce recel par la lésion dont ils s'estiment être les victimes.

Les copartageants, maîtres de leurs droits, peuvent, avant toute apposition de scellés, mettre en lieu sûr les valeurs dissimulables et se faire sur elles la part du lion. Ils y trouvent un double intérêt, car, à celui qui pousse tout recéleur de valeurs successorales, s'ajoute la compensation des frais et droits que la minorité des autres héritiers les oblige à supporter. Cette compensation peut leur sembler une excuse suffisante à leur improbité.

Les mineurs supportent alors l'ensemble des droits et des frais grevant les biens successoraux, les autres héritiers s'étant couverts de la part qui peut leur incomber. Les règles protectrices peuvent ainsi tourner à l'entier désavantage des incapables. Ces cohéritiers peu délicats pourraient procéder de même en l'absence de tout droit exigible, de toute formalité coûteuse, mais il est dangereux que leur intérêt à agir ainsi se trouve accru et qu'ils puissent, en se rendant coupables de recel, se fournir une apparence de justification.

Si le calcul malhonnête de ces cohéritiers se trouve déjoué par l'existence d'un moyen de prouver la consistance de l'actif successoral, la découverte du divertissement opéré au préjudice des mineurs pose un autre problème. Les cohéritiers, convaincus d'avoir détourné des valeurs successorales, se défendront de toute intention dolosive à l'égard des mineurs. Ils argueront du désir qu'ils avaient de pratiquer l'évasion fiscale dans l'intérêt commun. Ils ne peuvent éviter l'application des pénalités d'ordre fiscal et éventuellement des sanctions correctionnelles encourues par eux du fait de la fausse déclaration faite à l'Enregistrement, à supposer écoulés les délais pendant lesquels une telle déclaration peut être souscrite ou complétée; mais ils tenteront de se soustraire aux sanctions civiles édictées par l'article 792 du Code Civil qui les prive de toute part dans les objets recelés. Excipant de l'absence d'intention dolosive à l'égard des mineurs, ils soutiendront que leur acte n'était point un recel. Les tribunaux peuvent-ils admettre un tel argument sans se mettre en contradiction avec la règle *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*? Les recéleurs supposés tentent ici de se prévaloir d'une intention frauduleuse pour en tirer avantage.

Il ne nous semble pas que les tribunaux, accordant à l'adage une valeur absolue, doivent repousser l'argument invoqué par ceux qui tenteraient ainsi de se disculper de l'accusation de recel. Il s'agit en l'occurrence de sanctions à appliquer et l'on a toujours admis que, pour se disculper d'un crime, l'on pouvait invoquer la perpétration d'un délit rendant impossible la participation au crime commis au même instant en un autre lieu. Lors-

qu'il s'agit d'appliquer des sanctions, et la peine privée prévue par l'article 792 du Code Civil rentre dans cette conception, l'intention du coupable doit être recherchée plus soigneusement que lorsque des dommages-intérêts civils sont seuls en jeu. Le juge devrait donc ici accepter l'argument invoqué par les recéleurs prétendus, et en apprécier la valeur d'après les circonstances de la cause par la recherche de leur véritable intention : fraude fiscale entraînant éventuellement des sanctions fiscales ou correctionnelles, ou recel entraînant en plus l'application de la peine privée de l'article 792 du Code Civil.

SECTION III. — *Les infractions à la loi du 27 février 1880.*

Parmi les obligations dont le tuteur est tenu, il nous faut distinguer celles qui ont trait à des biens non dissimulables (immeubles, navires, fonds de commerce, offices ministériels, etc.) et celles qui ont trait aux valeurs mobilières au porteur et aux meubles corporels autres que les navires. Le tuteur ne peut se soustraire aux premières et ce ne serait d'aucun intérêt au point de vue fiscal. Il n'en est pas de même des secondes. Celles-ci sont l'inventaire et la vente prévus par l'article 452 du Code Civil et surtout les prescriptions de la loi du 27 février 1880.

Le chapitre du Code Civil qui a trait à la tutelle abonde en prescriptions minutieuses. Il a voulu tout prévoir pour la protection des incapables. Mais l'on a souvent remarqué combien les règles légales restent inobservées⁽¹⁾. Le juge de paix n'est pas averti des décès qui

(1) Gastambide Th. Paris 1902. Pascaud, *Organisation de la tutelle des mineurs*.

donnent ouverture à la tutelle et celle-ci souvent n'est pas du tout organisée, ou fonctionne irrégulièrement. Le conseil de famille ne se réunit guère que sur l'initiative du tuteur et, dans bien des cas, n'est plus convoqué après la première réunion.

Il présente d'ailleurs peu de garanties de contrôle effectif. Le plus souvent composé de personnes incompetentes en affaires, parfois d'indifférents, il ne donne aucune direction à l'administration tutélaire. Le juge de paix ne sait de la situation du mineur que ce que lui en disent les parents. Or ceux-ci, pouvant se faire représenter, ne figurent souvent au conseil que par mandataire. Ainsi composé, le conseil ne peut que s'incliner devant les actes du tuteur dont la gestion est ainsi omnipotente en fait.

A ces causes d'irrégularité vient se joindre le désir, normal chez le tuteur, d'éviter à celui dont il gère les intérêts le plus possible des lenteurs, des frais, des droits fiscaux auxquels le condamnent les formalités légales.

Le tuteur cherche parfois à échapper à ces formalités dans l'intérêt même de l'incapable. Les parents, administrateurs légaux des biens de leurs enfants ou tuteurs, les ascendants, les tuteurs testamentaires qui ne sont point suspects d'infidélité envers le mineur peuvent recevoir du *de cujus* même, dont les biens vont échoir à leur pupille, le conseil de dérober le plus possible de ces biens à l'application des règles légales. La confiance inspirée par ceux qui ont la charge des intérêts de l'héritier fait disparaître le caractère protecteur de ces prescriptions dont il ne reste plus que le côté onéreux. Même si le conseil ne lui en est pas donné, le tuteur peut prendre

sur lui, dans l'intérêt même de son pupille, d'agir en fraude de la loi.

Il peut soustraire à l'inventaire et à la vente une part du mobilier corporel ; ceci ne peut porter sans doute sur des sommes importantes. Lorsque le mobilier est assuré, le tuteur est obligé d'en faire figurer à l'inventaire une part correspondante au montant de l'assurance, dans les limites où ce montant sert de base à la perception des droits de mutation. Cette omission peut se renouveler à chaque succession échéant au mineur.

C'est surtout sur les valeurs mobilières au porteur qu'il peut mettre la main sans en rien révéler au fisc par la voie de l'inventaire. Qu'il garde le secret de son acte ou le fasse partager aux parents du conseil de famille, ce conseil, lorsqu'il établit l'état de la fortune du pupille, n'y comprend pas ces valeurs dont l'existence, ignorée du juge de paix, est tue par les parents. Le tuteur, ayant soustrait aux droits de mutation cette portion du patrimoine du mineur, la conserve pour la restituer à celui-ci à sa majorité.

Le premier effet de cette pratique est de fausser l'inventaire qui n'est plus cet état complet du patrimoine de l'incapable qu'exige le législateur. Que vont devenir aussi les prescriptions de la loi de 1880 ?

Les valeurs au porteur ainsi conservées par le tuteur ou l'administrateur légal pour le compte du mineur échappent à la conversion obligatoire en titres nominatifs prescrite par l'article 5 de la loi. Elles échappent aussi au dépôt fait au nom du mineur dans une banque ou à la Caisse des Dépôts et Consignations. La surveillance du subrogé tuteur peut s'exercer, s'il a été mis au courant

de leur appréhension par le tuteur, mais quel pouvoir a-t-il pour prévenir les infidélités de celui-ci ? En les dénonçant, il avoue sa complicité dans la fraude à la loi qu'il a rendue possible et engage sa responsabilité personnelle ; il est donc désarmé. Les parents au courant de la situation peuvent exercer sur le tuteur un contrôle moral, mais non l'empêcher d'abuser des droits qu'il s'est arrogés de leur consentement. Les mêmes soustractions d'actif successoral et les mêmes omissions à l'inventaire peuvent se répéter pour toute succession échue au mineur.

Le tuteur aura toute liberté d'aliéner ces titres, que leur valeur excède ou non la somme de 1500 francs, sans avoir à demander d'autorisation à quiconque. Conseil de famille et tribunal ignorent en effet l'existence de ces valeurs. L'obligation de recourir pour leur négociation au ministère d'un agent de change est également lettre morte. L'emploi obligatoire dans le délai de trois mois de tous les capitaux appartenant au mineur (L. de 1880, art. 6.) et dans les six mois de l'excédent des revenus (455 C. Civ.) ne saurait s'appliquer aux revenus de ces valeurs non plus qu'au capital produit par leur aliénation. Du moins, en ce qui les concerne, reste-il sans contrôle possible.

Le tuteur peut encaisser librement les capitaux appartenant au mineur et en donner décharge. Il n'est tenu de rendre compte qu'à la cessation de ses fonctions car les comptes de gestion, toujours facultatifs, prévus par l'article 470 du Code Civil, sont inconnus en pratique. Le père ou la mère exerçant la tutelle en sont dispensés expressément, et aucune obligation de ce genre n'est prévue à l'encontre des administrateurs légaux. Les capi-

laux perçus au cours de la tutelle ou de l'administration légale échappent à l'obligation de l'emploi en immeubles ou en valeurs nominatives et à tout contrôle de cet emploi malgré le renvoi fait par l'article 6 de la loi de 1880 aux règles prescrites « par les articles précédents » (1).

Les biens ainsi soustraits à tout contrôle seront exempts des droits de mutation à leur entrée dans le patrimoine du mineur. Ils seront aussi exempts, pendant la durée de la tutelle, de tout impôt sur le revenu.

Ces pratiques portent atteinte également à la règle de l'article 463 du Code Civil. L'autorisation d'une donation faite au mineur suppose un acte en forme, ou au moins la constatation d'un don manuel effectué. Dans les deux cas, l'acceptation du conseil de famille est obligatoire. La constatation du don manuel, figurant dans la délibération rédigée par le greffier du juge de paix, l'Enregistrement est armé pour exiger le droit de donation. Mais si le don est fait au tuteur pour le compte de son pupille et que le conseil de famille n'en soit pas avisé, on évite les droits sur les biens donnés ; aucune autorisation des pouvoirs de haute tutelle n'est requise et les biens viennent s'ajouter aux capitaux irrégulièrement détenus par le tuteur.

Tout le système minutieusement établi par le Code Civil et par la loi de 1880 pour assurer la protection des incapables est menacé de devenir lettre morte à raison de sa complexité même, des frais et des lenteurs qu'il occasionne, à raison surtout de l'impossibilité qui en

(1) Sur ce renvoi et sur la portée qu'il convient de lui attribuer, voir Paris, 21 mai 1885, S. 85.2.97 et la note de M. Lyon-Caen, contra.

résulte de soustraire aux droits fiscaux les biens du pupille. C'est là le principal danger : la fraude fiscale devenant de pratique courante, un système qui la rend impossible suscite la tentation de s'y dérober. Le tuteur, en soustrayant à l'application des règles légales, les biens qu'il peut dissimuler agit dans l'intérêt du mineur.

Ce que nous disons des mineurs en tutelle peut aussi s'appliquer aux mineurs émancipés, pour autant que la loi de 1880, article 4, les astreigne aux dispositions protectrices de la fortune des incapables. En ce cas ce ne sera pas le tuteur, mais le mineur lui-même qui aura pleins pouvoirs sur cette part, peut-être prépondérante, de son patrimoine. Aucun contrôle du curateur ne pourra l'empêcher d'en mésuser à sa volonté. Le plus souvent, ce curateur, ancien tuteur ou subrogé tuteur, sera lui-même responsable de l'irrégularité qui a mis ces valeurs à la disposition de l'émancipé et aura ainsi tout intérêt à garder le silence.

Ces irrégularités peuvent également se produire dans la gestion du patrimoine des interdits, particulièrement quand le tuteur est le conjoint ou l'héritier de celui-ci. L'omission de valeurs dissimulables dans l'inventaire dressé au moment de l'entrée en charge du tuteur aura pour but d'éviter, à la mort de l'interdit, les droits éventuels de mutation. En attendant, on évite ainsi l'impôt direct sur le revenu et les pénalités qui pourraient être réclamées si l'inventaire venait à révéler des dissimulations de revenus antérieures à l'interdiction.

SECTION IV. — *Les conséquences éventuelles des irrégularités commises par le tuteur.*

L'on aperçoit immédiatement quelles sont les facilités données aux détournements d'un tuteur peu scrupuleux ou les possibilités données à un émancipé de dissiper les sommes importantes mises en sa possession sans contrôle possible de leur usage. Les dispositions du Code Civil et de la loi de 1880 effacées par ces pratiques irrégulières, le danger auquel elles devaient parer se fait jour à nouveau. Ces pratiques, comme la plupart des modes d'évasion fiscale, demandent une confiance absolue dans celui qui se trouve en possession des valeurs soustraites au fisc. S'il est de mauvaise foi, il aura beau jeu à en abuser.

Ce ne sera sans doute qu'un cas très exceptionnel. Les tuteurs sont le plus souvent de très proches parents : père ou mère administrateurs légaux ou tuteurs, ascendants, tuteurs testamentaires n'auront pas l'idée de dépouiller le pupille. Il est cependant dangereux qu'ils en aient la possibilité.

Il n'est pas nécessaire que le tuteur soit animé d'intentions dolosives pour que le pupille se trouve dépouillé. En effet les capitaux retenus irrégulièrement ne peuvent être placés au nom de l'incapable. Administrateur légal ou tuteur devraient effectuer ces placements en immeubles ou en titres nominatifs. En agissant ainsi, ils révéleraient au fisc ce qu'ils prétendent lui cacher. Le placement se fait en valeurs au porteur aisément restituables à la cessation de l'incapacité. Jusque là, ces valeurs sont réputées

aux yeux des tiers, être la propriété du tuteur ou de l'administrateur légal qui les a en sa possession.

Il en est de même des titres appréhendés par les représentants de l'incapable lors de leur entrée dans son patrimoine, omis dans l'inventaire et conservés par la suite sous la forme au porteur. Ils ne peuvent être déposés en banque au nom du mineur. Leur détenteur les conservera donc par devers lui, ou les déposera, soit dans un coffre-fort loué dans une banque à son nom personnel, soit à son propre compte de dépôt de titres.

Qu'il vienne à mourir ou à tomber en faillite avant d'en pouvoir opérer la restitution, ses héritiers ou ses créanciers, selon le cas, seront fondés à s'emparer de ces sommes ou valeurs comme faisant partie du patrimoine de leur auteur ou de leur créancier. Bien souvent l'incapable ignorera ses droits sur cette part de sa fortune et aucun membre du conseil de famille ne pourra s'élever contre cette spoliation.

Si l'incapable ou ses représentants sont au courant de la situation, il n'est pas douteux qu'ils peuvent prouver leur prétention par tous moyens. Le mode normal de preuve en la matière est l'inventaire prescrit par l'article 451. Si l'on invoque le défaut d'inventaire ou les omissions de cet acte, la preuve à faire, outre ou contre ses énonciations, rentre dans les prévisions de l'article 1348 du Code Civil. L'incapable, n'ayant pu se procurer aucun mode de preuve préconstitué, sera autorisé à faire usage de tous titres et papiers de famille, témoignages et présomptions.

Il pourra aussi déférer le serment au tuteur failli. L'article 1365 du Code Civil décidant que le serment

forme preuve contre les ayants cause de celui qui l'a prêté, les créanciers de la faillite devront s'incliner. Mais la preuve par commune renommée ne semble pouvoir être invoquée ici. Ce mode de preuve de caractère exceptionnel, ne peut être étendu en dehors des cas où la loi l'admet. Or, c'est seulement en matière de contrat de mariage et pour le régime de communauté qu'elle est admise aux articles 1415, 1442, 1504 du Code Civil. L'étendre en dehors de ces limites serait contraire au caractère exceptionnel de cette disposition. On ne peut tirer valablement de l'article 1442 un argument d'analogie pour tous les cas où il y a défaut d'inventaire.

L'incapable ou ses représentants seront le plus souvent dans l'impossibilité de faire la preuve exigée d'eux. Le tuteur en faillite avouera sans difficulté les irrégularités par lui commises. Son insolvabilité n'en sera pas augmentée et ses créanciers seuls supporteront les conséquences de cet aveu. Il ne peut craindre l'application d'aucune sanction civile. En vertu de l'article 444 du Code Civil, alinéa 2, le conseil de famille prononcera sa destitution ; mais ne l'eût-il pas prononcée sans cela à raison de la faillite ? En vertu de l'article 1442 du Code Civil, alinéa 2, le père ou la mère survivant, tuteur légal, perdra l'usufruit des biens de ses enfants si l'omission faite à l'inventaire a porté sur des biens communs. Entre cette sanction et l'avantage procuré à son enfant vis-à-vis des créanciers, il n'hésitera pas à faire cet aveu. Seuls pourrait l'en écarter la menace des sanctions fiscales et correctionnelles. Mais la situation de son patrimoine obéré enlève tout effet à celles d'entre elles qui sont d'ordre pécuniaire.

Mais si le tuteur meurt sans avoir à l'avance constitué en faveur de l'incapable un titre faisant preuve de sa propriété, les autres moyens de preuve apparaissent peu efficaces. Les titres et papiers de famille dissimulés aux pouvoirs de haute tutelle ne seront pas entre les mains de l'incapable ni de ceux qui prendront la charge de ses intérêts. Les témoignages, les présomptions seront de peu de secours à l'égard d'opérations soustraites au double contrôle judiciaire et fiscal, donc accomplies dans le plus grand secret.

Il faudrait supposer, pour qu'il en fût autrement, que l'irrégularité ait été l'œuvre, non du tuteur agissant seul, mais des parents, de connivence avec lui. La révélation faite par eux des infractions commises engagerait leur responsabilité, d'après le principe général de l'article 1382 du Code Civil, à concurrence de tout ce qui ne pourrait être restitué par le tuteur ou par ses héritiers. La responsabilité du subrogé-tuteur peut être engagée du seul fait qu'il y a eu une omission dans l'inventaire. Il eût dû en surveiller l'établissement et répond de toute négligence à ce faire. Mais cette responsabilité est toute théorique car le subrogé-tuteur prouvera aisément qu'il n'avait pas les moyens de relever la disparition de sommes ou valeurs dont il ignorait l'existence.

Aux dangers d'ordre civil que nous venons de signaler, s'en ajoutent d'autres d'ordre fiscal au cas où la tutelle change de mains avant la fin de l'incapacité. Le nouveau tuteur, recevant de l'ancien les sommes ou valeurs indûment détenues, se trouvera dans une situation délicate. En revenir à l'application stricte des règles légales, convertir en titres nominatifs les valeurs conservées

jusque là sous la forme au porteur, faire emploi des capitaux, c'est révéler aux pouvoirs de haute tutelle, et par conséquent au fisc, l'omission faite par le précédent tuteur lors de l'inventaire.

Les droits esquivés seraient réclamés à l'incapable et les pénalités incomberaient à l'auteur responsable de l'omission. Si le nouveau tuteur préfère éviter ces révélations, il lui faudra continuer les pratiques irrégulières de son prédécesseur.

Si le tuteur meurt au cours de la tutelle, laissant son pupille comme héritier ou légataire universel, les sommes ou valeurs appartenant à celui-ci et soustraites aux règles légales de l'administration tutélaire pourront être grevées du droit de mutation lors de leur remise à leur propriétaire légitime. Déposées, en effet, au compte de dépôts en banque du tuteur ou dans un coffre-fort loué en son nom, elles seront, pour le fisc, réputées faire partie de sa succession. L'incapable peut ainsi se voir grevé d'un droit plus élevé que celui que lui ont évité les dissimulations opérées à l'entrée de ces valeurs dans son patrimoine.

Mieux encore : la restitution effectuée normalement au pupille devenu majeur, le compte de tutelle rendu et apuré, le danger n'est pas écarté. Que dans les six mois de cette restitution le tuteur vienne à mourir, laissant son ex-pupille pour son héritier ou légataire universel ou à titre universel, le fisc pourra user de la présomption établie par l'article 17 de la loi du 18 avril 1918. Le tuteur a touché les coupons des titres qu'il détenait comme s'il s'était agi des siens propres. Si le fisc peut établir cet encaissement de coupons, les titres retrouvés

en la possession de l'ex-pupille seront présumés lui provenir de la succession qu'il vient de recueillir. Les droits de mutation par décès seront exigibles, à moins qu'il ne préfère acquitter les droits de donation sur des titres qui cependant lui ont été remis comme étant sa chose propre.

Le tuteur s'étant, dans les conditions où nous l'avons indiqué, soustrait aux prescriptions du Droit civil dans l'intérêt de son pupille pour dissimuler les capitaux de celui-ci, qui doit supporter les conséquences de ces dissimulations, au cas où le fisc, informé de l'existence de ces capitaux, ressaisirait la filière, un moment perdue ?

Les irrégularités découvertes, les droits éludés vont être réclamés avec les pénalités y afférentes ; éventuellement, des peines correctionnelles pourront être prononcées. Un départ doit être fait entre ces divers résultats de la découverte faite par les agents du fisc.

Le mineur est redevable des droits que son tuteur a évité de payer pour son compte. Les droits dûs à raison d'une transmission effectuée, de la perception de revenus, incombent à qui profite de cette transmission ou de cette perception ; il n'en va pas ainsi des pénalités. Ceci est hors de doute pour les peines correctionnelles encourues. Le mineur n'a pas fait de fausses déclarations : celles-ci ont été souscrites en son nom par le tuteur et engagé la responsabilité personnelle de ce dernier. Pour les pénalités fiscales il nous faut décider de même. Les amendes de cet ordre, si elles ne sont pas uniquement des peines ont cependant un caractère pénal assez

accentué pour qu'il ne soit pas possible de les prononcer contre un mineur irresponsable des fraudes commises.

Lorsque ce mineur, parvenu à sa majorité, reçoit du tuteur l'aveu des fraudes commises et qu'il en accepte le produit, n'accepte-t-il pas par là même de participer à la responsabilité encourue ? Il ne semble pas qu'on puisse lui faire ainsi grief de ne pas dénoncer au fisc les actes irréguliers de son tuteur. Sa responsabilité ne peut être mise en jeu de ce fait, car aucun texte ne l'oblige à cette dénonciation. Quant au tuteur, la décharge consentie par le mineur ne saurait en rien modifier sa responsabilité quant aux sanctions d'ordres divers encourues par lui au cours de sa gestion.

Une autre question peut se poser : si un préjudice quelconque atteint le pupille, du fait que ses capitaux ont été soustraits par son tuteur à l'observation des prescriptions légales, qui devra supporter ce préjudice ? Nous nous plaçons dans l'hypothèse où le tuteur, en opérant ainsi, n'avait d'autres préoccupations que l'intérêt du pupille et agissait de très bonne foi vis-à-vis de celui-ci.

Sans doute le tuteur est, en principe, responsable de tout dommage causé par les libertés prises par lui avec les règles légales établies pour la protection des intérêts des incapables ; mais ne pourra-t-il, pour atténuer sa responsabilité ou même s'en exonérer, et par conséquent modérer ou éviter une condamnation à des dommages-intérêts, invoquer devant les tribunaux le devoir moral qui lui incombait de pratiquer l'évasion fiscale dans l'intérêt de son pupille ? Par exemple, il s'est conformé aux conseils à lui donnés par le père du mineur ou par

toute autre personne dont son pupille était héritier. Moralement, ne devait-il pas obéir à ces volontés qui ont agi par son intermédiaire ?

Mais, d'autre part, les tribunaux peuvent-ils lui permettre de s'exonérer de dommages-intérêts en invoquant ce qui, malgré tout, reste sa propre faute. La règle *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* ne s'oppose-t-elle pas à l'admission d'une semblable excuse ? C'est en ce sens que nous inclinons. L'infraction à la loi sur laquelle s'établit la responsabilité du tuteur s'est manifestée sous forme d'actes frauduleux et le caractère de ceux-ci ne peut être apprécié selon leur mobile. Quel que soit le motif qui y ait poussé, la fraude fiscale ne saurait constituer un titre à une exonération de responsabilité civile. Il y aurait quelque chose d'étrange à voir proclamer par un tribunal que la fraude fiscale peut, en certains cas, être un devoir moral.

CHAPITRE V.

Conséquences vis-à-vis des créanciers.

Il importe de distinguer ici deux catégories d'intéressés quant à leur position vis-à-vis des actes irréguliers ou frauduleux. Les uns sont créanciers à raison de ces actes mêmes où ils ont figuré comme parties ; les autres restés étrangers à ces actes en subissent certaines conséquences en tant qu'ayants cause de l'une des parties.

SECTION I. — *Les créanciers complices de l'évasion fiscale.*

En s'associant à l'acte irrégulier ou frauduleux, les deux parties se sont rendues coupables ou complices d'un fait illicite et s'exposent de ce fait aux pénalités prévues par la loi au cas où elles viendraient à être découvertes.

L'acte passé entre elles constate de la part des deux contractants ou d'un seul d'entre eux une obligation et, cet acte, conformément à l'article 1134, fait la loi des parties. Mais nous avons déjà vu à quel point la fraude fiscale défigure les conventions les plus courantes. L'acte apparent aux yeux du fisc est tout différent de la convention réellement intervenue entre les parties et qui a fait l'objet de leur mutuel consentement. Or, dans notre

Droit c'est cette dernière qui devrait prévaloir car le consentement des parties suffit à créer l'obligation, à part quelques rares contrats réels comme le prêt ou le dépôt.

Mais cette conception du contrat purement consensuel se heurte à la nécessité pratique de prouver la convention intervenue. L'acte écrit exigé par l'article 1341 du Code Civil répond à cette nécessité et l'obligation de présenter cet écrit au fisc lorsque les lois fiscales y obligent dans un délai déterminé, lui donne également le rôle de preuve quant au chiffre des droits exigibles.

On ne peut prouver par témoins ou par présomptions contre ou outre le contenu d'un acte écrit. On ne saurait donc invoquer en justice le principe de l'exécution de bonne foi des conventions intervenues lorsqu'aucun acte ostensible, aucune contre-lettre, ne font preuve du contenu des obligations assumées.

La loi du 27 février 1912 (art. 6 et 7) est venue faire exception au principe général posé par l'article 1321. Les contre-lettres sont valables dans les rapports entre les parties; mais la loi nouvelle prononce la nullité de tout acte occulte modifiant le prix porté en un acte de vente d'office ministériel, d'immeubles ou de fonds de commerce, ou constatant une soule de partage ou d'échange.

En dehors des cas prévus par cette loi, la preuve outre ou contre le contenu d'un acte ostensible peut toujours être faite par une contre-lettre. L'existence seule de celle-ci peut produire un effet d'intimidation suffisant pour assurer l'exécution de l'obligation sans qu'il soit besoin de la produire devant les tribunaux.

Lorsque la contre-lettre est nulle en vertu de la loi

de 1912, la Jurisprudence doit procurer la stricte application des conventions ostensibles. La fraude du créancier envers le fisc trouve ici une sanction énergique par l'encouragement donné à la mauvaise foi du débiteur. Les deux parties sont coupables ; l'application de la loi conduit à faire supporter à l'une seulement les conséquences civiles de la fraude, ou plutôt à interdire à la justice toute intervention pour assurer la bonne foi dans les rapports contractuels. La carence de la justice sur ce point essentiel de son rôle social n'est pas faite, pour relever la conscience publique oblitérée par la pratique courante de la fraude.

Des parties à l'acte portant atteinte aux droits du fisc, le vendeur apparaît comme le moins coupable. Ce n'est pas à lui que profite la fraude, car les droits évités auraient dû être acquittés par l'acheteur. Dira-t-on qu'il peut ainsi vendre plus cher ? En pratique c'est après que l'on est convenu du prix que l'acheteur, au moment de passer le contrat par écrit, demande au vendeur de consentir à une indication inexacte du prix à l'égard de l'Enregistrement. L'acquéreur est donc l'instigateur de la fraude dont il doit avoir le bénéfice, et c'est à lui que la loi de 1912 accorde une prime. Pour intimider le vendeur, moins coupable que l'acheteur mais dont la complicité est indispensable à la mise en œuvre de la fraude, c'est lui que l'on frappe : le principal responsable de la fraude fiscale, s'il veut y ajouter une malhonnêteté, se voit légalement promettre un avantage au détriment du comparse ⁽¹⁾.

(1) M. Chastenet au Sénat, 2^e Séance du 20 février 1912 ; Déb. parl., sess. ord., p. 425.

Aussi peut-on se demander quelle portée la Jurisprudence attribuera à la formule législative qui rend les contre-lettres nulles et de nul effet. Sous le régime de la loi de Frimaire qui édictait la nullité de toute contre-lettre faite en fraude des intérêts du Trésor, les tribunaux s'étaient déjà refusés à consacrer le principe de l'annulation d'une convention par cela seul qu'elle consacrait une dissimulation de prix. Il fallut que la Cour Suprême vint leur imposer cette interprétation de la loi ⁽²⁾. Les tribunaux d'aujourd'hui ne pourraient-ils tenter une conciliation entre la loi et l'équité par une large application de la théorie de l'enrichissement sans cause?

Obligés de prononcer la nullité de la contre-lettre pour se conformer à la loi de 1912, pourraient-ils annuler également l'acte ostensible lui-même dont cette contre-lettre vient modifier les dispositions comme enrichissant injustement l'acheteur au dépens du vendeur?

L'acheteur, en excipant des dispositions de la loi de 1912, se refuse à verser l'intégralité du prix librement débattu et accepté. Il y a également mauvaise foi de sa part s'il use de droit de répétition qu'il tire de ce texte en ce qui concerne la part du prix volontairement acquitté par lui en vertu d'une contre-lettre. L'enrichissement qu'il se procure ainsi est injuste. Pour en décider ainsi, les tribunaux pourraient se baser sur ce que l'acte ostensible a eu pour but de frauder la loi et sur ce qu'il n'exprime pas l'intention réelle des parties. La contre-lettre, nulle et privée de tout effet quant à son exécution, ferait preuve qu'une fraude a été commise lors du contrat.

(2) M. Guillier au Sénat, 2^e Séance du 20 février 1912; Déb. parl., sess. ord., p. 422.

Sans doute, l'esprit dans lequel a été votée la loi de 1912 et dont témoignent les travaux préparatoires semble interdire d'accorder aux contre-lettres, par cette voie prétorienne, le pouvoir d'entraîner l'annulation du contrat ostensible. En leur restituant la force intimidante dont la loi de 1912 a prétendu les dépouiller, on arriverait en fait à assurer leur exécution. Le législateur a prétendu intéresser le vendeur à ne compter sur aucune preuve en dehors de l'acte ostensible. Si déplorables qu'elles puissent être, les conséquences de la nullité des contre-lettres ont été prévues et voulues par ceux qui l'ont établie législativement. On ne pourrait invoquer non plus, en la matière, le droit qui appartiendrait à tout intéressé de faire tomber un acte fait en fraude de la loi, car ceci ne peut s'appliquer qu'aux tiers n'ayant eu personnellement aucune part à la fraude. Ici, pour obtenir gain de cause, le vendeur devrait établir les circonstances de la fraude, et, par conséquent, faire en justice la preuve de sa propre turpitude.

Les tribunaux ne peuvent donc en aucune façon se servir de la contre-lettre comme d'un moyen de preuve de l'intention véritable des parties ; mais cet acte « nul et de nul effet » ne serait-il pas de nature à constituer ou à faire naître un commencement de preuve par écrit de l'enrichissement sans cause réalisé par l'acquéreur, permettant, par conséquent, de rechercher cet enrichissement à l'aide de témoins ou de présomptions outre et contre le contenu de l'acte présenté à l'Enregistrement. Si les tribunaux ne peuvent accorder à la contre-lettre une force probante qu'elle n'a plus depuis 1912, il n'en reste pas moins qu'ils sont en présence, selon la défini-

tion de l'article 1347 du Code Civil, d'un « acte écrit émané de celui contre qui la demande est formée, et qui rend vraisemblable le fait allégué ». Cela leur permet, par conséquent, d'admettre l'usage de tout mode de preuve, même celui du serment décisoire déferé à l'acquéreur.

La liberté des tribunaux d'admettre l'usage de ces modes de preuve, lorsqu'ils se trouvent en présence d'un acte ostensible contredit par une contre-lettre, permettrait d'atténuer les inconvénients d'une solution contraire à tous les principes du Droit civil. La nullité de la loi de 1912 s'oppose à tout usage de la contre-lettre, mais elle ne saurait en empêcher l'existence et cette seule circonstance peut suffire à mettre les tribunaux en situation de se décider selon leur intime conviction, après emploi de tous modes de preuve. L'enrichissement sans cause une fois démontré, il leur appartiendrait de tirer de cette constatation les conséquences qui leur sembleraient équitables, étant donné les circonstances et en tenant compte de la responsabilité de chacune des parties dans la fraude commise de concert.

Il ne semble pas cependant que cette manière d'envisager la question puisse prévaloir sur les tendances nettement fiscales de la Jurisprudence. Restant sans doute plus proche de l'esprit d'intransigeance dans lequel a été votée la loi de 1912 que des préoccupations de justice et de moralité qui devraient être les seules en la matière, il est à craindre qu'elle ne se refuse à admettre la contre-lettre, même comme commencement de preuve d'un enrichissement injuste. Nous ne pouvions cependant passer sous silence ce moyen possible de remédier aux inconvénients de la solution brutale adoptée par le législateur.

SECTION II. — *Créanciers étrangers à l'acte frauduleux.*

Ceux-ci, à l'inverse des précédents, seront des tiers et non des parties au regard de cet acte. Ils peuvent donc se prévaloir des dispositions des articles 1165 à 1167 du Code Civil. N'ayant pris aucune part aux irrégularités qui entachent l'acte fait par leur ayant cause, ils sont fondés à attaquer cet acte, s'il est contraire à leurs intérêts ou à s'en prévaloir, s'ils y trouvent avantage.

Créanciers des conjoints. — Ils vont subir le contre-coup des modifications apportées par les pratiques nouvelles au fonctionnement des régimes matrimoniaux.

Les créanciers de la communauté et ceux du mari vont voir leurs droits augmentés. Sans doute, il leur sera plus difficile de s'assurer de la consistance de leur gage. L'absence de contrat de mariage ou de toute mention d'apport dans cet acte les oblige à se montrer plus circonspect dans le crédit qu'ils peuvent faire au ménage. Mais l'impossibilité où se trouve la femme d'exercer ses reprises mobilières est tout à leur avantage. Ces reprises doivent en effet, de l'avis de la Jurisprudence ⁽¹⁾, ne s'exercer à leur égard qu'en vertu d'actes en forme ; contrats de mariage, inventaires, actes de donations. Les dons manuels, les dissimulations au contrat ou dans les successions échues à la femme, augmentent les biens de

(1) Req. 16 janv. 1877 (D. 78.1.265. S. 77.1.169), Civ. 22 nov. 1886 (D. 87.1.113. S. 89.1.465); 15 mars 1899 (D. 99.1.569. S. 1900.1.113). Req. 25 nov. 1903 (D. 1905.1.505. S. 1904.1.260). Civ. 5 févr. 1908 (D. 1908.1.353. S. 1908.1.93). 3 janv. 1910 (D. 1910.1.113. S. 1912.1.145).

la communauté et par conséquent le gage des créanciers communs et des créanciers du mari.

Les facilités de preuve que les articles 1415 et 1504 donnent à la femme pour l'exercice de ses reprises mobilières ne peuvent être invoquées qu'à l'égard du mari responsable du défaut d'inventaire du mobilier échu à sa femme pendant le mariage et contre les héritiers du mari. La femme pourra éventuellement avoir recours contre son mari pour ce dont elle est dépouillée, mais elle ne peut opposer à l'action des créanciers que des actes réguliers. Toute convention entre époux établissant la consistance de leurs avoirs respectifs n'aura pas plus d'effet à leur égard qu'une contre-lettre au contrat de mariage faite en violation des règles imposées par les articles 1395 à 1397 du Code Civil, mais il n'en sera plus ainsi après la modification des articles 1499 et 1510 du Code Civil selon la proposition de loi déjà votée par le Sénat le 8 juillet 1922 et que nous avons déjà eu l'occasion de mentionner.

Nous avons déjà fait remarquer que la situation des conjoints, quelles que soient les stipulations du contrat, tend à se confondre en fait avec la communauté légale par suite des dissimulations des valeurs mobilières propres à chacun d'eux. Il en est ainsi lorsque le contrat admet l'existence entre eux d'une communauté. L'augmentation du gage des créanciers est une conséquence de cette confusion créée par la pratique, au mépris de toute clause restrictive, au mépris de la séparation de biens elle-même, si la femme laisse son avoir mobilier sous l'administration de son mari.

Si la femme, sentant le danger que lui fait courir

l'insolvabilité du mari, demande la séparation de biens judiciaire, les créanciers communs ou ceux du mari pourront, en vertu de l'article 1447 du Code Civil s'opposer à tout arrangement intervenu entre les époux pour sauvegarder les reprises de la femme. Ils peuvent même attaquer la séparation prononcée.

Les créanciers de la femme subissent le contre-coup des difficultés que leur débitrice éprouve pour faire reconnaître ses droits. Les valeurs mobilières dissimulables de la femme ont été remises au mari. Aucune preuve de cette remise n'ayant été conservée, ces valeurs sont tombées en communauté. Les créanciers de la femme (créanciers d'une succession immobilière, créanciers à raison de délits civils, créanciers antérieurs au mariage si le contrat prévoit la séparation de dettes, créanciers d'une succession mobilière à elle échue sous le régime de la communauté de biens réduite aux acquêts) ne pourront exercer leur action que sur les biens revenant à leur débitrice dans le partage de la communauté, après satisfaction des créanciers communs et de ceux du mari.

La femme séparée de biens contractuellement est capable de s'obliger par ses actes de libre administration; mais l'impossibilité où elle se trouve de justifier de la consistance de son actif mobilier rend illusoire les droits de ses créanciers sur cette part de leur gage. Le mari ayant entre les mains les valeurs mobilières appartenant à sa femme, la situation de ces créanciers est la même que si leur débitrice était commune en biens, sauf leurs droits sur l'usufruit de ses immeubles et fonds de commerce.

Les créanciers successoraux et les créanciers des héritiers.

— Les premiers sont directement atteints par la pratique des donations déguisées et manuelles faites par le *de cujus* à ses successibles et par la dissimulation d'une grande partie de l'actif successoral. Leur gage est réduit à la part de l'actif déclarée au fisc par les héritiers, et cette part est la plus malaisément réalisable. Ce gage s'accroît, il est vrai, de tout le patrimoine des héritiers où ils peuvent retrouver les valeurs mobilières soustraites à leur action. Mais il suffit aux héritiers d'accepter bénéficiairement pour se garantir contre tout recours de leur part. Ce recours n'existe pas si le destinataire des libéralités occultes n'est pas de ceux qui continuent la personne du défunt. Le plus clair de l'actif appartenant au *de cujus* peut être ainsi absorbé.

Les créanciers pourront, en tous cas, exercer l'action Paulienne contre tout acte de libéralité déguisée sous la forme d'un acte à titre onéreux qui aurait fait passer aux mains des héritiers des biens faisant partie de leur gage.

Il n'est pas jusqu'aux sanctions établies par les lois fiscales qui ne puissent aboutir à entamer le gage des créanciers successoraux. Ces pénalités sont, en général, personnelles. Il en est ainsi des amendes d'Enregistrement comme des peines correctionnelles. Mais les amendes de timbre peuvent être réclamées à la succession ou aux héritiers de celui qui les encourt. Il en est de même des pénalités en matière d'impôt annuel sur le revenu.

Aux termes de la loi du 15 juillet 1914, si l'Administration constate une insuffisance de revenus déclarés,

après la délivrance du rôle de l'année ou cette insuffisance a été commise, elle peut réclamer au contribuable l'impôt y afférent et les pénalités encourues pendant l'année même ou au cours des cinq années suivantes (art. 17, alinéa 2). Si l'ouverture d'une succession permet de constater que le *de cujus* a été taxé insuffisamment ou a commis une dissimulation de revenus, le Trésor peut opérer le recouvrement des impôts non perçus (art. 20). Des dispositions semblables ont été édictées en matière d'impôts cédulaires par la loi du 31 juillet 1917 (art. 11, 29, 37, 40 et 54).

L'article 14 du décret du 15 janvier 1916 précise que les vérifications faites après l'ouverture d'une succession peuvent s'opérer pendant un délai de deux années à partir de la déclaration de la succession ou du paiement des droits de mutation. Elles portent sur les rôles de l'année du décès et des cinq années antérieures.

La pénalité, en cas d'insuffisance de revenus déclarés, était du droit en sus aux termes des lois des 15 juillet 1914 et 31 juillet 1917. Elle a été élevée au quadruple droit en sus par la loi du 31 juillet 1920.

Si donc le *de cujus*, dans les années qui ont précédé sa mort, n'avait pas fait de déclaration sincère de revenus, le fisc pourrait réclamer à sa succession une somme égale à cinq fois les impôts évités depuis six exercices. Cette réclamation peut se produire deux ans et demi après le décès et même plus tard, si la déclaration de succession a été faite après l'expiration du délai réglementaire de six mois.

Les droits et pénalités peuvent atteindre à un total énorme qui peut dépasser l'actif successoral. En ce cas,

L'héritier acceptant la succession serait tenu de les acquitter intégralement. Si la succession est acceptée bénéficiairement, l'héritier paiera-t-il de ses deniers personnels ? Avant la loi du 25 février 1901, on eût pu le soutenir puisque les droits de mutation grevaient l'actif successoral sans tenir compte du passif. L'héritier était tenu de l'acquiescement des droits comme d'une dette personnelle.

Aujourd'hui, il n'en est plus de même. Toute dette prouvée par un titre pouvant faire foi en justice est déduite de l'actif pour le calcul des droits. L'héritier bénéficiaire n'est tenu de payer que sur l'actif net qu'il retire de la succession. Les impôts et pénalités réclamés par l'Administration des Contributions directes font partie du passif successoral, et à ce titre doivent être acquittés sur l'actif successoral seul.

Les créanciers de la succession se trouvent ainsi en concours avec le fisc. La part qu'ils peuvent obtenir dans la distribution judiciaire de l'actif (art. 808 C. Civ., 1^{er} alinéa) s'en trouve réduite.

De plus, l'Administration des Contributions directes bénéficie, en vertu de la loi du 12 novembre 1908, article 1^{er}, pour tout ce qui lui est dû sur l'année courante et sur une année échue, d'un privilège général portant sur tous les meubles des redevables. Ce privilège prime tous les autres, sauf celui des frais de justice. L'acquiescement de la part privilégiée de sa créance ne préjudicie pas aux droits que le Trésor peut exercer, comme tout autre créancier, sur tous les biens des redevables. (L. du 12 nov. [1808, art. 3). Pour le reste de sa créance, qui porte encore sur les quatre années non couvertes par le privilège et pour ce que l'exercice de celui-ci n'a pu lui

faire recouvrer sur les deux derniers exercices, le Trésor vient donc participer à la distribution de l'actif, réduisant ainsi la part à laquelle peuvent prétendre les autres créanciers déjà atteints par l'exercice de son privilège.

Les créanciers de l'héritier sont, eux aussi, menacés par la pratique des dissimulations. La part d'actif qui entre au patrimoine de leur débiteur peut être considérable, mais ils n'ont aucun moyen de s'assurer de cet accroissement de leur gage. Tout au contraire, l'enrichissement de leur débiteur peut se traduire pour eux par une perte. L'héritier, s'il accepte purement et simplement la succession, met en concours sur ses biens les créanciers successoraux avec les siens propres. S'il a pu dissimuler le plus clair de l'actif successoral, tous viendront se partager les biens qui auparavant étaient le gage des derniers seulement. Or la pratique courante des sous-évaluations permet d'allotir certains héritiers de la plus grande partie des biens successoraux non dissimulables, les autres héritiers, ceux que guette la déconfiture, étant indemnisés en sous-main à l'insu de leurs créanciers.

La disposition de l'article 882 du Code Civil ne peut les garantir contre le premier de ces dangers, car la surveillance qu'ils peuvent exercer sur le partage ne leur permettra pas de découvrir les valeurs dissimulées à l'Enregistrement, et il leur est difficile de vérifier les évaluations données aux biens partagés. Pour éviter toute révélation de leurs fraudes, les héritiers s'entendent à l'avance. Le partage auquel assistent les créanciers ne porte que sur la part de la succession qu'il n'a pas été possible de soustraire au fisc.

Créanciers des incapables et de leurs tuteurs. — Nous avons déjà signalé les résultats que pouvait entraîner la mainmise du tuteur ou de l'administrateur légal sur les valeurs mobilières des incapables. Ces valeurs, se confondant avec leur patrimoine personnel, risquent de devenir la proie des créanciers du tuteur insolvable. Notons encore que tout moyen de preuve est admissible pour prouver la propriété de ces valeurs et que les créanciers devraient s'incliner devant l'aveu ou le serment prêté par le tuteur. Ce dernier n'a pas en effet reçu ces valeurs à titre de dépôt, auquel cas un écrit seul pourrait être opposé aux prétentions des créanciers.

Le tuteur, en soustrayant ces titres à l'inventaire, en les conservant par devers lui sans les convertir au nominatif, s'est mis en faute. Tous les modes de preuve sont donc admissibles contre lui et ses ayants cause, et les créanciers du mineur pourraient en user comme leur débiteur lui-même.

Les créanciers chirographaires. — En présence des modes divers couramment employés par les particuliers pour transmettre une part importante de leur patrimoine les créanciers chirographaires n'ont plus aucune sûreté quelle que soit la fortune de leur débiteur. Sans doute, ils ont été de tout temps en butte à des tentatives de fraude du même ordre. Dons manuels et libéralités déguisées ne sont pas choses nouvelles, mais un élément nouveau intervient, dont on ne peut méconnaître l'importance, c'est la systématisation de ces pratiques.

Lorsque les actes de ce genre, au lieu d'être isolés, sont dès longtemps préparés par d'autres actes renfer-

nant eux-mêmes des irrégularités, il devient fort difficile de retrouver la fraude. Là où les moyens d'investigation du fisc, si minutieux soient-ils, restent impuissants, il est peu probable que des particuliers puissent faire mieux. Les parties prennent d'ailleurs toutes précautions pour éviter d'être découvertes. Les pénalités fiscales qui les menacent sont une sûre garantie qu'elles auront soigneusement écarté tout moyen de prouver la fraude. Les tiers se trouvent ainsi subir les conséquences de précautions prises surtout contre le fisc, mais qui déjouent également toute recherche de leur part.

Pour exercer l'action paulienne à raison d'un don manuel, il faudrait d'abord établir celui-ci. Pour l'exercer contre une libéralité, déguisée sous forme d'acte à titre onéreux ou de contrat de société, il faudrait faire la preuve du caractère véritable de ces actes.

En dehors des actes de libéralité, le débiteur peut soustraire à ses créanciers une part importante de leur gage en réalisant les biens qu'il ne peut leur dissimuler. Les créanciers ne peuvent plus alors exercer leurs droits que sur la créance du prix, celle-ci remplaçant dans le patrimoine du vendeur le bien aliéné. Le prix de vente porté à l'acte ostensible étant fort inférieur au prix réellement convenu, le débiteur bénéficie, au détriment des créanciers, de la différence entre les deux chiffres qu'il a soin de se faire payer comptant.

Les droits du créancier, en présence de la renonciation à succession ou à communauté notoirement solvables sont assurés par les articles 788 et 1464. Mais la dissimulation d'une part de l'actif successoral ou de l'actif commun peut changer complètement la situation et enlever

aux créanciers tout intérêt à attaquer ces renonciations.

Notons ici que la controverse classique qui a divisé si longtemps doctrine et Jurisprudence au sujet du caractère de la constitution de dot au regard des créanciers exerçant l'action paulienne⁽¹⁾ se vide d'intérêt pratique à mesure que disparaît des contrats de mariage toute indication d'une donation.

Une toute autre question se pose aujourd'hui. Le don manuel fait à l'occasion d'un mariage n'est certainement pas une constitution de dot puisque ce terme ne s'entend que d'une donation faite par contrat de mariage. S'il vient à être découvert, jouira-t-il, au regard des créanciers agissant en vertu de l'article 1167, de la faveur manifestée par la Jurisprudence aux donations faites en faveur du mariage? Il remplace celles-ci et joue le même rôle en fait : il doit subvenir aux charges du ménage. D'autre part, ce n'est pas un acte illicite. Les raisons qui ont permis de soustraire les donations matrimoniales à l'action des créanciers se retrouvent en la circonstance et cependant il ne semble pas que la Jurisprudence puisse pousser aussi loin les conséquences de sa théorie.

Les créanciers à garanties spéciales. — Ceux-ci semblent à l'abri des conséquences des actes de leur débiteur. Que leur gage spécial soit une hypothèque sur un immeuble, ou un nantissement sur un fonds de commerce, leur droit de suite les prémunit contre l'insolvabilité, réelle ou factice, de leur débiteur jusqu'à concurrence de la valeur du bien spécialement affecté à leur créance.

(1) Sur l'évolution jurisprudentielle au XIX^e siècle, voir Grouber. *L'action paulienne*, th. Paris 1913.

Mais l'usage des dissimulations de prix dans les actes de vente est de nature à léser les droits du créancier hypothécaire ou du créancier nanti. Le prix porté à l'acte, nous l'avons vu, est en général très inférieur à la valeur réelle et au prix payé ; mais ce prix porté à l'acte est le seul révélé aux tiers.

Si l'acheteur procède à la purge des créances inscrites sur l'immeuble ou sur le fonds, l'offre par lui faite aux créanciers, en vertu des articles 2184 du Code Civil ou 22 de la loi du 17 mars 1909, sera du prix porté à l'acte. L'entente réalisée entre l'acquéreur et le débiteur aura permis à celui-ci de toucher toute la différence de ce prix avec celui réellement convenu. Les créanciers verront ainsi s'évanouir leur gage, au moins pour la partie de leurs créances qui restent impayées après acceptation des offres de l'acquéreur.

Ils peuvent sans doute requérir la mise aux enchères de l'immeuble ou du fonds, s'ils ne trouvent pas les offres suffisantes. Mais l'obligation où ils se trouvent en ce cas de faire surenchère du dixième et d'assumer éventuellement le paiement de toutes les charges de l'adjudication pour rester acquéreurs d'un bien dont ils n'ont aucune envie a déjà de quoi les faire réfléchir. Les variations du prix des immeubles, et plus encore des fonds de commerce, soit en hausse, soit en baisse, ont été depuis quelque temps et semblent devoir longtemps rester assez brusques et irrégulières. Le créancier, manquant d'éléments pour apprécier l'insuffisance du prix se trouve acculé à l'acceptation.

S'il préfère risquer les enchères, il se heurtera à la dépréciation qui atteint tout immeuble ou tout fonds de

commerce vendu en justice, du fait que les droits fiscaux sont perçus sur l'intégralité du prix, du fait aussi que ces ventes donnent au fisc une base d'évaluation pour redresser les insuffisances et les dissimulations lors des transmissions ultérieures. Nous avons déjà signalé l'importance de ce facteur de dépréciation. Point de comparaison pour l'établissement des évaluations fiscales, un tel bien trouvera plus difficilement acquéreur.

Le résultat de tout cela semble bien être une diminution du crédit hypothécaire et du prêt sur fonds de commerce. Obligés de parer à ce nouveau péril, les prêteurs sur première hypothèque ou sur premier nantissement ne peuvent se contenter des marges qu'ils laissaient jusque-là entre les prêts qu'ils consentaient et la valeur des biens donnés en garantie. Pour calculer ce que l'on peut avancer sur de telles sûretés, il faut faire entrer en ligne de compte cet élément nouveau qu'est la fraude fiscale systématique, en évaluer l'importance possible au point de vue particulier du placement à faire, la considérer, en un mot, comme un élément « normal » de la vie juridique actuelle.

CONCLUSION

En terminant cette étude, nous pouvons nous demander ce qu'il reste désormais de la distinction entre le Droit civil et le Droit fiscal.

La législation civile, jusqu'aux innovations fiscales de ces dernières années, semblait indépendante de toute modification du système des impôts. Il semblait que l'influence de la fiscalité fut une chose du passé, du temps où les légistes imaginaient la saisine ou l'effet déclaratif du partage pour faire échec aux droits seigneuriaux. Or, au cours de ce travail, nous avons trouvé au contraire le Droit civil dominé par les considérations fiscales, soit dans la législation, soit dans la pratique. Il n'est pas jusqu'au procédé, aujourd'hui courant, qui consiste à modifier le Droit civil par voie de lois de finances, qui ne marque son assujettissement à des préoccupations fiscales envahissantes.

Faire du Droit civil sans considérer quelles conséquences en tirera le législateur fiscal, cela se peut admettre lorsque les impôts sont assez légers pour ne créer aucune gêne à l'exercice des actes juridiques. Il en est différemment lorsque les droits sont élevés au point où la considération de ce qu'il y aura à payer pour accomplir telle opération apparaît comme primordiale,

La pratique abandonne alors les voies normales de procéder pour prendre les voies les moins onéreuses. Délaissant les procédés directs, elle crée des modes plus compliqués d'atteindre le but poursuivi. L'existence de ces modes d'agir serait inexplicable si l'on ne voulait considérer que la loi civile; or, ce sont ceux que l'on emploie de préférence.

Alors que, jusqu'à présent, les rapports du Droit civil par rapport au Droit fiscal étaient ceux de complète indépendance, que, le plus souvent, ce dernier se soumettait aux règles établies par le premier, on peut aujourd'hui envisager sans paradoxe le Droit fiscal comme exerçant une influence profonde sur le Droit civil. Que ce soit par sa législation, par les réactions qu'elle provoque de la part du contribuable, par les répercussions civiles éventuelles de ces réactions, la fiscalité tend à jouer un rôle de plus en plus important dans la vie juridique. Le poids des impôts grevant les actes qui sont la forme de son activité normale provoque des modifications profondes dans la pratique du Droit.

C'est un fait constant que les impôts trop lourds provoquent l'évasion de la matière imposable. Au cours de notre travail, nous avons prétendu rechercher à quels résultats l'on peut s'attendre lorsque c'est la « matière juridique » qui est surchargée. Les actes par lesquels s'expriment les rapports de droit ont été lourdement frappés, car leur pratique courante les désignait à l'attention du législateur. A mesure que la pratique s'adaptera aux conditions nouvelles, ils seront de moins en moins pratiqués. Lorsqu'on ne pourra pas user de procédés détournés, ces actes contiendront des dissimu-

lations susceptibles de fausser tous rapports de droit que l'on prétendrait baser sur eux. Cette transformation achevée, la pratique sera complètement à l'écart des notions traditionnelles de notre Droit civil entendu selon les textes et selon la doctrine basée sur ces textes.

La doctrine peut-elle écarter ces pratiques comme irrégulières et frauduleuses ? L'on arriverait alors à dresser inutilement la théorie contre la pratique, et, en ces conflits, cette dernière finit toujours par l'emporter. Dédaigner les formes nouvelles de la vie juridique, en y voyant un fait d'ordre uniquement budgétaire ne serait possible que si l'on se trouvait en présence d'exceptions. Or nous sommes aujourd'hui en présence d'un tout, qui se coordonne et se systématise toujours davantage, assez important pour ne pouvoir être négligé.

Les pratiques nouvelles s'imposent à l'attention des juristes. Ceux-ci ne peuvent se dissimuler que l'emploi en est aujourd'hui, et de plus en plus, regardé comme le mode d'exercice normal de l'activité juridique.

Peut-on espérer que la crise est passagère, que le contribuable se soumettant à l'impôt renoncera à agir comme il le fait actuellement ? Il semble que le mouvement à prévoir soit plutôt en sens inverse. La soustraction aux charges fiscales est d'un exemple attirant pour ceux qu'effraie encore la crainte des pénalités ou de conséquences civiles préjudiciables. La recherche de la fraude et sa répression seront plus difficiles à mesure que l'investigation fiscale ne trouvera à s'appuyer que sur des bases d'appréciation déjà faussées. Attendre du contribuable un retour sur lui-même semble chimérique.

Bien au contraire, on pourrait craindre que l'habitude

prise de mentir et de se soustraire au paiement de ce que l'on doit ne déborde des relations envers le fisc dans le domaine des relations entre particuliers. Dans l'opinion courante, le fait de voler le fisc n'est pas réprouvé par la conscience. Il y a là un *distinguo* subtil qui ne peut aboutir qu'à un abaissement de la moralité publique. De cette démoralisation, les particuliers sont appelés à subir le contre-coup, les pratiques nouvelles les mettant à la merci de la mauvaise foi de leurs cocontractants.

La doctrine ne peut plus se borner à envisager la matière sur laquelle porte ses spéculations ainsi qu'elle l'a fait jusqu'ici puisque la matière juridique ainsi conçue tend à se vider de tout son contenu. Si elle négligeait le point de vue nouveau que lui offre la pratique, elle se retrancherait elle-même de la vie. Les discussions d'école, reposant sur des textes non adaptés à la situation qui se crée sous nos yeux, se poursuivraient sur les caractères théoriques de certains actes, cependant que l'évolution en cours ferait peu à peu disparaître ceux-ci de la pratique qui est la vie même et le but de l'étude du droit.

Lu et approuvé ;

Paris, le 15 décembre 1922.

Le Président de la Thèse,

BARTIN.

Vu :

Le Doyen,

BERTHÉLEMY.

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur

de l'Académie de Paris,

Paul APPELL.

BIBLIOGRAPHIE

- AUBRY ET RAU : *Cours de Droit civil Français*, 5^e Edition, revue par E. BARTIN.
- BALMÈS : *L'interprétation des actes et conventions en droit fiscal*. Thèse, Bordeaux 1914.
- BÉGUIN : *La responsabilité de l'amende pour autrui*. Thèse, Paris 1920.
- BRESSOLLES : *Théorie et pratique des dons manuels*. (Prix Rossi), Paris 1885.
- CANAL : *Le régime fiscal des successions et la loi du 25 juin 1920*. Thèse, Paris 1921.
- CASSIN : *La conception des droits de l'Etat en matière successorale dans les projets du Code Civil Suisse*. Thèse, Paris 1914.
- COLIN ET CAPITANT : *Cours élémentaire de Droit civil français*. 2^e Edition.
- DELAPORTE : *Les dons manuels en Droit fiscal*. Thèse, Paris 1912.
- DELAUDE : *La fraude en matière de droits d'Enregistrement et de mutation par décès et les projets de loi pour sa répression*. Thèse, Grenoble 1912.
- DELOUVRIER : *Les banquiers agents du fisc*. Thèse, Paris 1918.
- FENOLHAC : *L'évolution de l'impôt progressif en matière de taxes successorales et les sanctions de cet impôt*. Thèse, Paris 1919.
- GARNIER : *La fraude fiscale en matière de successions*. Thèse, Paris 1911.
- GIRARD : *De l'évasion fiscale en matière de droits de mutation par décès*. Thèse, Paris 1916.
- HAPPE : *La saisine héréditaire et les projets de loi actuels, relatifs à sa suppression dans le but d'enrayer les fraudes*

- fiscales par dépôt de valeurs à l'étranger*. Thèse, Paris 1921.
- LACHAISE : *Moyens préventifs et répressifs de la fraude en matière d'Enregistrement et de timbre*. Thèse, Bordeaux 1913.
- LEROY-BEAULIEU : *Traité de la Science des Finances*. 8^{me} Edition, 1912.
- LEROY-BEAULIEU : *L'art de placer et de gérer sa fortune*. Edition 1920, revue par MAXIME RENAUDIN et EDOUARD PAYEN.
- PANNETIER : *Les successions et le fisc*. Thèse, Paris 1919.
- SERRES : *Du droit de communication accordé à l'Administration de l'Enregistrement en matière de sociétés*. Thèse, Paris 1912.
- SIMONIN : *Jurisprudence générale des Assurances terrestres*.
- VALLIER : *Le fondement du droit successoral en Droit français*. Thèse, Paris 1902.

WAHL : *Traité de droit fiscal*. Paris, 1902-1906.
Instructions du directeur général de l'Enregistrement.
Journal des Notaires et des Avocats.
Répertoire général du Notariat.
Répertoire périodique de l'Enregistrement.
Revue de l'Enregistrement.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION. — LA NOTION D'IMPÔT ET LA NOTION DE FRAUDE FISCALE.	1
I. — Le système des impôts réels : l'impôt direct, l'impôt de transmission.	2
II. — Le système de l'impôt personnel.	10
L'ŒUVRE RÉCENTE DU LEGISLATEUR FISCAL.	13
I. — L'évaluation directe.	16
II. — Notion nouvelle de la fraude fiscale.	17
III. — Mesures préventives de la fraude fiscale.	25
IV. — Mesures d'investigations.	34
V. — L'impôt sur le capital et la confiscation successorale.	38
VI. — L'impôt individuel.	51
PREMIERE PARTIE	
LE FISC ET L'INTÉRESSÉ DIRECT. — LES PROCÉDÉS DE RÉSISTANCE DU CONTRIBUABLE. — EFFICACITÉ FISCALE — VALIDITÉ CIVILE.	55
CHAPITRE PREMIER. — Dissimulation dans l'impôt annuel et dans les actes à titre onéreux.	57
Section I. — Absence de toute déclaration.	58
Section II. — Dissimulation de la nature des actes déclarés.	63
Section III. — Dissimulation de prix dans les actes à titre onéreux.	73
CHAPITRE II. — Dissimulation et évasion fiscale en matière successorale.	79
Section I. — Absence ou insuffisance de déclaration.	79
Section II. — Sous-évaluation.	87
Section III. — Procédés juridiques permettant d'éviter les droits de succession.	92
CHAPITRE III. — Donations déguisées, indirectes et manuelles.	100
Section I. — Donations indirectes ou déguisées.	102
Section II. — Dons manuels.	107
CHAPITRE IV. — Fraude dans les constitutions de dot et les apports en mariage.	112
CHAPITRE V. — Les renonciations.	123
I. — Renonciation à succession, legs ou donation.	123
II. — Renonciation à communauté.	130

III. — Renonciation au bénéfice d'une assurance.	133
IV. — Remises de dettes.	139
V. — Renonciation à usufruit.	140
VI. — Le retrait d'indivision.	142

DEUXIEME PARTIE

CONSEQUENCES CIVILES DE CES PROCÉDÉS EN PRATIQUE ET EN JURISPRUDENCE.	147
CHAPITRE PREMIER. — Conséquences dans les rapports entre conjoint.	147
Section I. — Les dissimulations faites au contrat de ma- riage et l'application des articles 1438 à 1440 du Code civil.	149
Section II. — La preuve des reprises sous les différents régimes.	155
CHAPITRE II. — Conséquences dans les rapports entre cohéritiers.	173
Section I. — Les tiers intéressés et la responsabilité des ayants cause.	175
Section II. — Rapports entre cohéritiers.	181
Section III. — Les partages et la contribution aux dettes.	187
CHAPITRE III. — Conséquences quant aux réserves héréditaires et aux incapacités de donner et de recevoir.	195
I. — Les atteintes aux prescriptions légales.	195
II. — L'action ouverte aux réservataires.	200
CHAPITRE IV. — Conséquences dans les rapports entre les incapables et leurs tuteurs.	206
Section I. — Les formalités imposées pour la protection des incapables.	206
Section II. — Les rapports entre cohéritiers.	213
Section III. — Les infractions à la loi du 27 février 1880.	217
Section IV. — Conséquences éventuelles des irrégularités commises par le tuteur.	223
CHAPITRE V. — Conséquences vis-à-vis des créanciers.	231
Section I. — Les créanciers complices de l'évasion fis- cale.	231
Section II. — Les créanciers étrangers à l'acte fraudu- leux.	237
CONCLUSION	249
BIBLIOGRAPHIE.	253
